

Publicatiedatum:

17-05-2018

Geldigheidsperiode:**Kennisgroep:**

IBR IB-niet winst/LB

Categorie:

Wet IB

Rubriek:

buitenlandse belastingplicht

Subrubriek:

gewone buitenlandse belastingplichtige

Gerelateerde wet- en regelgeving

Toerekening ondernemersaftrek aan binnenlandse en buitenlandse winst

Vraag:

Een buitenlands belastingplichtige geniet in 2015 zowel winst uit onderneming uit een vaste inrichting in Nederland als uit een vaste inrichting in zijn woonland. Mag belastingplichtige bij het bepalen van de belastbare winst in Nederland de ondernemersaftrek volledig in mindering brengen op de winst toerekenbaar aan de Nederlandse vaste inrichting of moet hij deze pro-rata toerekenen?

Antwoord:

De buitenlandse belastingplichtige die zowel in Nederland als elders door middel van een vaste inrichting winst geniet, moet de ondernemersaftrek pro-rata toe rekenen aan respectievelijk de Nederlandse en de buitenlandse winst. Dit volgt impliciet uit artikel 7.2, lid 2, onderdeel a, juncto artikel 3.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna IB 2001). Op grond van artikel 7.2, lid 2, onderdeel a IB 2001 is een niet-inwoner belastingplichtig in Nederland voor zover hij/zij belastbare winst uit Nederlandse onderneming geniet. De belastbare winst uit Nederlandse onderneming moet overeenkomstig artikel 3.2 en 3.3 IB 2001 worden bepaald. Op grond van artikel 3.2 IB 2001 is de belastbare winst het gezamenlijk bedrag van de (wereld)winst die de belastingplichtige geniet uit een of meer ondernemingen verminderd met de ondernemersaftrek en de MKB-winstvrijstelling. De niet-inwoner is op grond van artikel 7.2, lid 2, onderdeel IB 2001, slechts belastingplichtig in Nederland voor zover deze wereldwinst voortvloeit uit een onderneming of gedeelte van een onderneming, gedreven met behulp van een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger in Nederland. De belastbare winst uit Nederlandse onderneming is derhalve dat gedeelte van de wereldwinst (inclusief ondernemersaftrek en MKB-winstvrijstelling),

dat valt toe te rekenen aan de Nederlandse vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger. De ondernemersaftrek en de MKB-winstvrijstelling volgt de toerekening van de wereldwinst aan respectievelijk de Nederlandse en de buitenlandse winst.

1. Casusschets, vraag en beschouwing (zoals geschetst door de vraagstellers) "Casus (gestileerd) X. inwoner van België, kwalificeert niet en heeft een onderneming in Nederland en België. De Nederlandse winst bedraagt € 20.000, de Belgische winst bedraagt € 25.000. X heeft recht op € 7.280 aan zelfstandigenaftrek. In zijn aangifte vermeldt hij een belastbare winst uit Nederlandse onderneming van € 12.720 (Nederlandse winst € 20.000 – zelfstandigenaftrek € 7.280). Vraag In het besluit 9a voorkoming dubbele belasting is bepaald dat voor de AEB de ondernemersaftrekken naar evenredigheid moeten worden toebedeeld. Dit zag zowel op binnenlands als buitenlands belastingplichtigen. Hoe zit dit nu vanaf 2015 met al dan niet kwalificeren? Ik was altijd in de veronderstelling dat de ondernemersaftrekken naar evenredigheid moeten worden toegerekend, waar staat dit dat dit nog steeds zo is, ook in geval van niet kwalificeren? Beschouwing In het Bvdb wordt in art. 9a de toedeling van de ondernemersaftrek geregeld. Dit artikel is echter geschreven voor de binnenlands belastingplichtige en bedoeld om de teller vast te stellen. Art 8 van het besluit zegt namelijk dat een binnenlands belastingplichtige is vrijgesteld van inkomstenbelasting die betrekking heeft op buitenlands inkomen. Art. 9 besluit zegt vervolgens dat buitenlands inkomen de winst uit de buitenlandse onderneming (VI) omvat. Art 9a besluit geeft vervolgens aan dat bij het bepalen van de winst uit de buitenlandse onderneming met een pro-rata deel van de zelfstandigenaftrek rekening moet worden gehouden. Vanaf 2015 (verdwijnen van de optie) komen we in mijn optiek niet meer toe aan het Besluit. In artikel 2.1 Wet IB is bepaald wie binnenlands- en wie buitenlands belastingplichtig is. Voor degene die niet in Nederland wonen maar wel Nederlands inkomen genieten wordt het inkomen als bedoeld in Hoofdstuk 7 in aanmerking genomen, i.c art. 7.2 lid 2: de belastbare winst uit Nederlandse onderneming. Dit is de belastbare winst, bedoeld in in de artikelen 3.2. en 3.3. uit een onderneming die, of een gedeelte van een onderneming, dat wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting in Nederland. Op het moment dat er sprake is van een buitenlandse vi waar nog winst wordt gegenereerd komt dit dus niet meer in de aangifte. De Nederlandse winst moet worden bepaald volgens de regels van H3. Hoofdstuk 3 is bedoeld voor de binnenlandse belastingplichtige die zijn gehele wereldwinst moet

aangegeven. Het gezamenlijke bedrag van de winst die een belastingplichtige als ondernemer geniet uit één of meer ondernemingen dient verminderd te worden met de ondernemersfaciliteiten en de Mkb-winstvrijstelling. Uit de wettekst blijkt derhalve dat eerst de wereldwinst berekend dient te worden conform de regels van hoofdstuk 3. Vervolgens hoeft alleen het deel van de wereldwinst dat in Nederland is gegenereerd in Nederland te worden aangegeven. In dit deel is derhalve de ZA aftrek al pons/ponds gewijs meegenomen. De enige discussie die eventueel kan ontstaan is of, door eerst van artikel 2.1 naar hoofdstuk 7 te gaan en vervolgens terug naar de winstbepaling van Hoofdstuk 3 of de wetgever niet heeft bedoeld alleen de binnenlandse winst volgens de regels van H3 vast te stellen."

2. Relevante regelgeving 2.1 Wet inkomstenbelasting 2001 Op grond van het bronlandbeginsel betreft Nederland niet-inwoners enkel in de heffing van inkomstenbelasting voor zover zij Nederlands inkomen genieten. Het Nederlands inkomen is gedefinieerd in hoofdstuk 7 van de Wet inkomstenbelasting (hierna IB 2001). Het belastbaar inkomen uit werk en woning in Nederland is uitgewerkt in artikel 7.2 IB 2001, meer specifiek voor de buitenlandse ondernemer is lid 2, onderdeel a van belang: 2. Het inkomen uit werk en woning in Nederland is het gezamenlijk bedrag van a. de belastbare winst uit Nederlandse onderneming, dat is de belastbare winst, bedoeld in de artikel 3.2 en 3.3 uit een onderneming die, of het gedeelte van een onderneming dat wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting in Nederland of een vaste vertegenwoordiger in Nederland (Nederlandse onderneming); De niet-inwoner is derhalve in Nederland belastingplichtig voor zover hij belastbare winst uit Nederlandse onderneming geniet. Wat is de belastbare winst uit Nederlandse onderneming? Dat is de belastbare winst, bedoeld in de artikelen 3.2 en 3.3 uit een onderneming die, of het gedeelte van een onderneming dat wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger in Nederland. Voor het bepalen van de belastbare winst uit Nederlandse onderneming verwijst artikel 7.2, lid 2, onderdeel a IB 2001 dus naar artikel 3.2 en 3.3 IB 2001. In artikel 3.2 IB 2001 wordt de hoogte van de belastbare winst uit onderneming als volgt gedefinieerd: 3.2 Belastbare winst uit onderneming is het gezamenlijke bedrag van de winst die de belastingplichtige als ondernemer geniet uit een of meer onderneming (paragraaf 3.2.2) verminderd met de ondernemersaftrek (paragraaf 3.2.4) en de MKB-winstvrijstelling (paragraaf 3.2.5). Artikel 3.2 IB 2001 definieert de belastbare winst voor binnenlands belastingplichtigen. De aldaar gedefinieerde

belastbare winst betreft derhalve de wereldwinst, verminderd met de ondernemersaftrek (o.a. zelfstandigenaftrek) en MKB-winstvrijstelling. De verwijzing 'bedoeld in de artikelen 3.2 en 3.2' brengt met zich mee dat de buitenlands belastingplichtige de belastbare winst uit onderneming in Nederland overeenkomstig de artikelen 3.2 en 3.3 IB 2001 moet berekenen. Dat betekent dat de buitenlands belastingplichtig voor de berekening van de belastbare winst, ondernemersaftrek en MKB-winstvrijstelling zich moet baseren op de wereldwinst. De buitenlands belastingplichtige is echter beperkt belastingplichtig in Nederland, bijgevolg wordt hij/zij niet voor de wereldwinst in de heffing betrokken, maar slechts voor dat gedeelte van de wereldwinst dat voortvloeit 'uit een onderneming die, of een gedeelte van een onderneming dat wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting in Nederland of een vast vertegenwoordiger in Nederland'. De buitenlandse belastingplichtige moet dus, nadat hij de belastbare wereldwinst overeenkomstig de regels voor binnenlands belastingplichtige heeft berekend, een toerekening maken van deze belastbare wereldwinst aan respectievelijk de Nederlandse vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger en de buitenlandse vaste inrichting(en) of vaste vertegenwoordiger(s). De ondernemersaftrek en MKB-winstvrijstelling, die zijn geïncludeerd in de wereldwinst, volgen deze toerekening. Uit de wettekst volgt dus impliciet een pro-rata toerekening. 2.2 Besluit DGB2010/2574M In afwijking van deze pro-rata toerekening maakte de Minister van Financiën naar aanleiding van het arrest Gielen op 10 juni 2010 een goedkeurend besluit bekend, waarin hij een goedkeuring verleende voor volledige toerekening van de ondernemersaftrek aan de Nederlandse winst : "Het is vervolgens de vraag of, en zo ja, op welke wijze de ondernemersaftrek in mindering moet komen op de winst uit Nederlandse onderneming. Daarvoor is het van belang in hoeverre de ondernemersaftrek kan worden toegerekend aan de Nederlandse winst dan wel de buitenlandse winst. Met betrekking tot artikel 9, eerste lid, onderdeel a, van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna: BVDB 2001) heb ik bij Besluit van 8 april 2005, Stb. 2005, nr. 197, toegelicht dat als gevolg van de wijziging van die bepaling met ingang van 1 januari 2006 voor binnenlandse belastingplichtigen voorlopig een voor de belastingplichtige gunstige benadering kan worden gevolgd. Zo komt bij zowel 'Nederlandse' winst als buitenlandse winst de ondernemersaftrek eerst in mindering op de Nederlandse winst. Mocht de Nederlandse winst onvoldoende zijn om de ondernemersaftrek op in mindering te brengen dan wordt het restant aan ondernemersaftrek toegerekend aan de buitenlandse winst. Deze voor de binnenlandse

belastingplichtige gunstige benadering zal ook voor de buitenlandse belastingplichtige worden gevolgd. Dit betekent dat bij een buitenlandse belastingplichtige de ondernemersaftrek eerst in mindering komt op de Nederlandse winst en als deze niet voldoende is, op de buitenlandse winst." De Minister keurde derhalve expliciet toe dat in navolging van de binnenlands belastingplichtige, ook de buitenlands belastingplichtig de meest gunstige benadering mocht kiezen, oftewel een volledige toerekening van de ondernemersaftrek aan de Nederlandse winst. Hieruit kan worden afgeleid dat uit de wettekst, zoals hiervoor betoogd, een pro-rata toerekening volgt, anders was deze expliciete goedkeuring immers overbodig. Deze goedkeuring had wat betreft de Minister echter een tijdelijk karakter, over de duur van deze goedkeuring voegde hij het volgende toe: "Ik wil hierbij opmerken dat ik overweeg om bij de eerstvolgende wijziging van het BVDB 2001 de toerekening van de ondernemersaftrek aan de winst aan te passen en voor binnenlandse belastingplichtigen op te nemen als een pro rata-toerekening. Deze toerekening zal dan op overeenkomstige wijze worden toegepast bij de buitenlandse belastingplichtige." De beoogde wijziging van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna Bvdb 2001) heeft per 1 januari 2012 plaatsgevonden middels de invoering van artikel 9a Bvdb 2001. De binnenlands belastingplichtige die buitenlandse winst geniet, moet op grond van dit artikel de ondernemersaftrek pro-rata toerekenen aan de buitenlandse winst. Art. 9a, lid 1 Bvdb 2001: 'Bij het bepalen van de belastbare winst uit buitenlandse onderneming, bedoeld in artikel 9, eerste lid, onderdeel a, wordt de ondernemersaftrek, bedoeld in artikel 3.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001, in aanmerking genomen voor een bedrag dat de ondernemersaftrek waarop de belastingplichtige in dat jaar recht heeft, in dezelfde verhouding staat als de winst uit buitenlandse onderneming, voor aftrek van de ondernemersaftrek, staat tot de winst, bedoeld in artikel 3.8 van de Wet inkomstenbelasting 2001.' Gelet op de tekst van het besluit van 10 juni 2010: 'Deze toerekening zal dan op overeenkomstige wijze worden toegepast bij de buitenlandse belastingplichtige', moet deze pro-rata toerekening vanaf 1 januari 2012 ook door buitenlandse belastingplichtigen worden toegepast. 2.3 EU-recht Nu naar nationaal recht kan worden geconcludeerd dat de ondernemersaftrek pro-rata moet worden toegerekend, rijst de vraag of een dergelijke toerekening mogelijk strijd oplevert met het EU-recht. Allereerst valt op te merken dat de ondernemersaftrek een brongebonden aftrekpost is, oftewel een fiscale faciliteit die niet zozeer verband houdt met 'de persoonlijke en gezinssituatie'. De daaraan vastklevende EU-jurisprudentie, zoals vrij recent zaak-X , is dus niet

van toepassing. Wel relevant is de vraag of een pro-rata toerekening een verboden discriminatie met zich mee brengt in de zin van het EU-recht, in casu inbreuk van de vrijheid van vestiging ingevolge artikel 49 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna VWEU). Uit de vaste EU-jurisprudentie valt hierover het volgende op te merken: 'De heffing en invordering van inkomstenbelasting behoort niet tot de bevoegdheidssfeer van de EU. De lidstaten zijn niettemin verplicht de bij hen verbleven bevoegdheden in overeenstemming met het Unierecht uit te oefenen. Tussen een zelfstandige die ingezetene is enerzijds en een zelfstandige die niet-ingezetene is anderzijds, bestaan in beginsel objectieve verschillen. Beide zelfstandigen zijn niet vergelijkbaar en mogen verschillend worden behandeld. Een wettelijke bepaling werkt dan ook in beginsel niet discriminatoir, indien een ingezeten zelfstandige, anders dan een niet-ingezeten zelfstandige, op grond daarvan voor een belastingvoordeel in aanmerking komt. Van schending van artikel 49 van het VWEU is in beginsel dus geen sprake. Wel kan van discriminatie in de zin van artikel 49 van het VWEU tussen ingezetenen en niet-ingezetenen sprake zijn, indien ongeacht het feit dat zij in verschillende lidstaten woonachtig zijn, wordt vastgesteld, dat de twee categorieën belastingplichtigen zich, gelet op het doel en de inhoud van de betrokken nationale bepalingen, in een vergelijkbare situatie bevinden.' Wil er sprake zijn van discriminatie, moet er voor toepassing van de fiscale faciliteit een verschil zijn in behandeling van de binnenlandse en buitenlandse ondernemer. Is deze voor toepassing van de ondernemersaftrek aanwezig? Met de invoering van artikel 9a BvdB 2001 vindt bij de binnenlandse ondernemer sinds 2012 een pro-rata toerekening plaats van de ondernemingsaftrek aan de buitenlandse winst. Zoals hiervoor betoogd, geldt deze pro-rata eveneens voor de buitenlandse ondernemer. Beiden worden derhalve op gelijke wijze behandeld, van discriminatie is dan ook geen sprake. In feite bevindt de binnenlandse ondernemer zich in een ongunstigere situatie, omdat deze vanwege een toerekening van ondernemingsaftrek aan de buitenlandse winst een progressienadeel ondervindt. De Hoge Raad oordeelde op 13 juli 2012 dat een dergelijk nadeel voor toepassing van de MKB-winstvrijstelling geen inbreuk op de vrijheid van vestiging vormt.