

Onderwerp	Gevolgen toepassen tie-breaker verdragen. Definitieve versie	
Datum ontvangst KG		
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e	
Behandelaar KG	5.1.2e	
Datum naar secretaris	29 oktober 2018	

Vraag

Feiten:

Belanghebbende, een Nederlander, heeft een in Nederland gevolgde en afgeronde opleiding als piloot van een verkeersvliegtuig. Belanghebbende woonde tijdens zijn opleiding in het ouderlijke huis. Zijn ouders en broers en zussen wonen allen in Nederland. Hij is een jonge vrijgezelle twintiger. Hij krijgt na de voltooiing van zijn opleiding een contract aangeboden om te gaan werken voor een Turkse vliegmaatschappij. In eerste instantie krijgt hij een tijdelijk contract aangeboden vanuit de standplaats Antalya. Vervolgens krijgt hij contract voor onbepaald duur aangeboden vanuit de standplaats Istanbul. Belanghebbende huurt in Turkije, eerst in Antalya, daarna in Istanbul, een appartement. Hij is daar lid van een sportschool. Heeft een Turkse bankrekening afgesloten. Doet ook de nodige uitgaven vanaf deze Turkse bankrekening. Naast hemzelf zijn nog enkele andere Nederlandse collega's werkzaam bij deze maatschappij. Hij trekt in Turkije met o.a. deze Nederlands collega's op. Na ruim 2,5 jaar krijgt belanghebbende een baan aangeboden bij 67 Awr Vervolgens gaat hij vliegen voor 67 Awr vanuit Schiphol. Daarom gaat hij in Amsterdam een appartement huren.

Er heeft een woonplaatsonderzoek plaatsgevonden.

Daaruit volgt dat belanghebbende regelmatig terugkeert naar Nederland (bezoek ouders, familie, vrienden ect). Een verlenging van zijn vliegbrevet wordt in Nederland behaald. Er zijn ook op vrij regelmatige basis pinbetalingen in Nederland vast te stellen (restaurantje, kleding, cadeautjes, tanken¹, uitgaan etc.) Uiteindelijk zoekt en aanvaardt hij een baan bij een Nederlandse vliegmaatschappij.

Daarnaast zien we ook allerlei betalingen vanaf zijn Turkse rekening (sportschool, betaling huur appartement, kleding, voeding, uitgaan etc.).

Woonplaats: inwoner van beide Staten

Belanghebbende heeft voldoende aannemelijk gemaakt dat hij voor de toepassing van de Turkse fiscale wetgeving als binnenlands belastingplichtige wordt aangemerkt. Wij hebben voldoende gegevens om te stellen dat hij ook in Nederland woont (art. 4 AWR). Kortom: er is sprake van een dubbele woonplaats. Dat betekent dat we toekomen aan de tie-breaker van artikel 4, tweede lid van het verdrag. Uiteindelijk komen we uit bij onderdeel b² (de plaats waar hij gewoonlijk verblijft; vastgesteld is dat hij, mede gezien zijn Turkse dienstbetrekking vaker in Turkije is dan in Nederland)). Voor verdragstoepassing moet dan ervan uit worden gegaan dat belanghebbende in Turkije woont.

Vraag:

¹ Voor zover kan worden nagegaan staat geen Nederlandse auto op zijn naam geregistreerd. Dat is pas vanaf dat hij in Amsterdam is komen wonen. Blijkbaar heeft hij een auto geleend/gehuurd/gebruikt en heeft deze getankt.

² Men kan eventueel discussiëren of het verblijf bij zijn ouders aangemerkt moet worden als een duurzaam verblijf. IN het OESO-commentaar wordt gesproken over "owning" or "possesses" a home, en dat deze "permanent" moet zijn. Hij moet het arranged en retained for permanent use.

Wel wordt het uitgebreid dat concept of home iedere vorm van home kan zijn, house, apartment of rented furnished room (misschien dus kamer in ouderlijk huis?).

Al vraag ik me dus af of een kamer bij zijn ouders, onder deze omschrijving te scharen is. Het is niet dat hij deze woonruimte zelf arranged en retained heeft voor zijn permanent use. Hij logeert slechts bij zijn ouders.

Om deze casus ook van toepassing te laten zijn op andere casussen, wordt uitgegaan van het aanwezig zijn van duurzaam verblijf.

Hoe moet worden omgegaan met het Turkse inkomsten in de Nederlandse aangifte inkomstenbelasting als door de toepassing van de tie-breaker uit een belastingverdrag Nederland de "verliezende" Staat is?

En welke gevolgen heeft dit voor het reeds opgebouwde restant PGA?

Antwoord

We passen eerst de nationale wet toe waarna het verdrag de heffing beperkt overeenkomstig de voorkomingsbepalingen. Dit resulteert in een objectvrijstelling voor de buitenlandse bronnen. Als Nederland de "verliezende" staat is, dan halen we het Turkse inkomen uit de heffingsgrondslag.

Dit gaat echter niet zover dat dit vrijgesteld inkomen vervolgens doorwerkt naar heffingskortingen, drempels etc. Voor de heffingskortingen, drempels etc. Wordt het vrijgesteld inkomen wel in aanmerking genomen.

Het reeds opgebouwde PGA blijft dan gewoon in stand.

Beschouwing

In de afweging zijn de volgende mogelijkheden besproken.

Optie 1:

Als inwoner van Nederland dient hij zijn wereldinkomen aan te geven. Dat betekent dat het Turkse inkomen tot zijn box 1-inkomen behoort. Op grond van het verdrag kan Nederland niet heffen. Er moet voor dit Turks inkomen een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting (volgens vrijstellingsmethode) worden verleend. Dat geldt ook als voor de Turkse inkomsten de verrekeningsmethode geldt.

Optie 2:

Ondanks het feit dat hij inwoner van Nederland is, behoort het Turkse inkomen niet tot zijn box 1-inkomen. Hierdoor blijft het reeds opgebouwde restant PGA in stand.

Optie 3:

Als gevolg van de tie-breaker wordt belastingplichtige aangemerkt als buitenlands belastingplichtige. Dat betekent dat enkel het Nederland inkomen tot box 1/verzamelinkomen behoort.

Met betrekking tot de voor liggende opties kan het volgende worden opgemerkt.

Optie 1: Op zich wellicht de meest zuivere optie, aangezien aan optie 2 allerlei complicaties kleven. Zie hiervoor de opsomming bij optie 2.

Optie 2:

In feite is dit een optie van de beperkt binnenlandse belastingplichtige. Onder de Wet IB 1964 kennen we deze ook.

Een complicatie bij deze optie als belastingplichtige bv. Beschikt over scholingsuitgaven, een eigen woning met daarbij een aftrek voor betaalde hypotheekrente. Als binnenlands belastingplichtige zijn scholingsuitgaven aftrekbaar als persoonsgebonden aftrekpost. Er ontstaat dan een restant persoonsgebonden aftrekpost (in casu is sprake van een reeds opgebouwd restant PGA). Een eventuele eigen woning kunnen we mogelijk onderbrengen in box 3 met de stelling dat de woning in Nederland geen hoofdverblijf is. Dat betekent dat de hypotheekrente niet aftrekbaar is voor box 1. Dat betekent dat ook de doorschuifbeschikking van art. 11 BvdB 2001 niet in beeld komt. Maar stel dat de woning is verworven met een fiscale partner. Als we eraan vasthouden dat belastingplichtige (ook) in Nederland woont dan geldt de uitzondering van art. 1.2, lid 4, onderdeel b Wet IB 2001 niet. Dus kan er sprake zijn van een fiscaal partner. In dat geval is weer wel sprake van een eigen woning, met aftrek van de hypotheekrente. Zie art. 3.111, lid 1, onderdeel a Wet IB 2001. Hierdoor ontstaat weer mogelijk een verlies in box 1.

Ook bestaat dan de mogelijkheid dat belastingplichtige in aanmerking komt voor uitbetaling van de algemene heffingskorting in het geval dat de uitzondering van art. 1.2, lid 4, onderdeel b Wet IB 2001 niet geldt. Dat lijkt mij een ongewenst effect.

Pötgens e.a. gaan in WFR 2016/126, onderdeel 4.1 uit van de beperkte binnenlandse belastingplichtige. De schrijvers baseren hun stellingen op oude jurisprudentie, waaronder de zgn. grensarbeidersarresten. Zie bij achterliggende gegevens.

Optie 3:

Belastingplichtige kan als gevolg van de tie-breaker uit het belastingverdrag daardoor niet beschouwd worden als een niet-inwoner. Vast staat dat belastingplichtige naar feiten en omstandigheden beoordeeld inwoner van Nederland is. Hij is en blijft daardoor binnenlands belastingplichtige.

Achterliggende gegevens

Wettelijke bepalingen

Art. 4, lid 2 van het verdrag Nederland-Turkije luidt als volgt

2. Indien een natuurlijke persoon ingevolge de bepalingen van het eerste lid inwoner van beide Staten is, wordt zijn positie als volgt bepaald:

- a) hij wordt geacht inwoner te zijn van de Staat waarin hij een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft; indien hij in beide Staten een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft, wordt hij geacht inwoner te zijn van de Staat waarmee zijn persoonlijke en economische betrekkingen het nauwst zijn (middelpunt van de levensbelangen);
- b) indien niet kan worden bepaald in welke Staat hij het middelpunt van zijn levensbelangen heeft, of indien hij in geen van de Staten een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft, wordt hij geacht inwoner te zijn van de Staat waarin hij gewoonlijk verblijft;
- c) indien hij in beide Staten of in geen van beide gewoonlijk verblijft, wordt hij geacht inwoner te zijn van de Staat waarvan hij onderdaan is;
- d) indien hij onderdaan is van beide Staten of van geen van beide, regelen de bevoegde autoriteiten van de Staten de aangelegenheid in onderlinge overeenstemming.

Literatuur:



WFR 2016 136
woonplaats natuurlijk

In het OESO-commentaar is niet af te leiden wat in dergelijke situatie dient te gelden.

Paragraph 2

9. This paragraph relates to the case where, under the provisions of paragraph 1, an individual is a resident of both Contracting States.

10. To solve this conflict special rules must be established which give the attachment to one State a preference over the attachment to the other State. As far as possible, the preference criterion must be of such a nature that there can be no question but that the person concerned will satisfy it in one State only, and at the same time it must reflect such an attachment that it is felt to be natural that the right to tax devolves upon that particular State. The facts to which the special rules will apply are those existing during the period when the residence of the taxpayer affects tax liability, which may be less than an entire taxable period. For example, in one calendar year an individual is a resident of State A under that State's tax laws from 1 January to 31 March, then moves to State B. Because the individual resides in State B for more than 183 days, the individual is treated by the tax laws of State B as a State B resident for the entire year. Applying the special rules to the period 1 January to 31 March, the individual was a resident of State A. Therefore, both State A and State B should treat the individual as a State A resident for that period, and as a State B resident from 1 April to 31 December.

11. The Article gives preference to the Contracting State in which the individual has a permanent home available to him. This criterion will frequently be sufficient to solve the conflict, e.g. where the individual has a permanent home in one Contracting State and has only made a stay of some length in the other Contracting State.

12. Subparagraph a) means, therefore, that in the application of the Convention (that is, where there is a conflict between the laws of the two States) it is considered that the residence is that place where the individual owns or possesses a home; this home must be permanent, that is to say, the individual must have arranged and retained it for his permanent use as opposed to staying at a particular place under such conditions that it is evident that the stay is intended to be of short duration.

13. As regards the concept of home, it should be observed that any form of home may be taken into account (house or apartment belonging to or rented by the individual, rented furnished room). But the permanence of the home is essential; this means that the individual has arranged to have the dwelling available to him at all times continuously, and not occasionally for the purpose of a stay which, owing to the reasons for it, is necessarily of short duration (travel for pleasure, business travel, educational travel, attending a course at a school, etc.). For instance, a house owned by an individual cannot be considered to be available to that individual during a period when the house has been rented out and effectively handed over to an unrelated party so that the individual no longer has the possession of the house and the possibility to stay there.

14. If the individual has a permanent home in both Contracting States, paragraph 2 gives preference to the State with which the personal and economic relations of the individual are closer, this being understood as the centre of vital interests. In the cases where the residence cannot be determined by reference to this rule, paragraph 2 provides as subsidiary criteria, first, habitual abode, and then nationality. If the individual is a national of both States or of neither of them, the question shall be solved by mutual agreement between the States concerned according to the procedure laid down in Article 25.

15. If the individual has a permanent home in both Contracting States, it is necessary to look at the facts in order to ascertain with which of the two States his personal and economic relations are closer. Thus, regard will be had to his family and social relations, his occupations, his political, cultural or other activities, his place of business, the place from which he administers his property, etc. The circumstances must be examined as a whole, but it is nevertheless obvious that considerations based on the personal acts of the individual must receive special attention. If a person who has a home in one State sets up a second in the other State while retaining the first, the fact that he retains the first in the environment where he has always lived, where he has worked, and where he has his family and possessions, can, together with other elements, go to demonstrate that he has retained his centre of vital interests in the first State.

16. Subparagraph b) establishes a secondary criterion for two quite distinct and different situations:

a) the case where the individual has a permanent home available to him in both Contracting States and it is not possible to determine in which one he has his centre of vital interests;

b) the case where the individual has a permanent home available to him in neither Contracting State.

Preference is given to the Contracting State where the individual has an habitual abode.

17. In the first situation, the case where the individual has a permanent home available to him in both States, the fact of having an habitual abode in one State but not in the other appears therefore as the circumstance which, in case of doubt as to where the individual has his centre of vital interests, tips the balance towards the State where he stays more frequently. For this purpose regard must be had to stays made by the individual not only at the permanent home in the State in question but also at any other place in the same State.

18. The second situation is the case of an individual who has a permanent home available to him in neither Contracting State, as for example, a person going from one hotel to another. In this case also all stays made in a State must be considered without it being necessary to ascertain the reasons for them.

19. The application of the criterion provided for in subparagraph b) requires a determination of whether the individual lived habitually, in the sense of being customarily or usually present, in one of the two States but not in the other during a given period; the test will not be satisfied by simply determining in which of the two Contracting States the individual has spent more days during that period. The phrase "séjourne de façon habituelle", which is used in the French version of subparagraph b), provides a useful insight as to the meaning of "habitual abode", a notion that refers to the frequency, duration and regularity of stays that are part of the settled routine of an individual's life and are therefore more than transient. As recognised in subparagraph c), it is possible for an individual to have an habitual abode in the two States, which would be the case if the individual was customarily or usually present in each State during the relevant period, regardless of the fact that he spent more days in one State than in the other. Assume, for instance, that over a period of five years, an individual owns a house in both States A and B but the facts do not allow the determination of the State in which the individual's centre of vital interests is situated. The individual works in State A where he habitually lives but returns to State B two days a month and once a year for a three-week holiday. In that case, the individual will have an habitual abode in State A but not in State B. Assume, however, that over the same period of five years, the individual works short periods of time in State A, where he returns 15 times a year for stays of two weeks each time, but is present in State B the rest of the time (assume also that the facts of the case do not allow the determination of the State in which the individual's centre of vital interests is situated). In that case, the individual will have an habitual abode in both State A and State B.

19.1 Subparagraph b) does not specify over what length of time the determination of whether an individual has an habitual abode in one or both States must be made. The determination must cover a sufficient length of time for it to be possible to ascertain the frequency, duration and regularity of stays that are part of the settled routine of the individual's life. Care should be taken, however, to consider a period of time during which there were no major changes of personal circumstances that would clearly affect the determination (such as a separation or divorce). The relevant period for purposes of the determination of whether an individual has an habitual abode in one or both States will not always correspond to the period of dual-residence, especially where the period of dual-residence is very short. This is illustrated by the following example. Assume that an individual resident of State C moves to State D to work at different locations for a period of 190 days. During that 190-day period, he is considered a resident of both States C and D under their respective domestic tax laws. The individual lived in State C for many years before moving to State D, remains in State D for the entire period of his employment there and returns to State C to live there permanently at the end of the 190-day period. During the period of his employment in State D, the individual does not have a permanent home available to him in either State C or State D. In this example, the determination of whether the individual has an habitual abode in one or both States would appropriately consider a period of time longer than the 190-day period of dual-residence in order to ascertain the frequency, duration and regularity of stays that were part of the settled routine of the individual's life.

20. Where, in the two situations referred to in subparagraph b) the individual has an habitual abode in both Contracting States or in neither, preference is given to the State of which he is a national. If, in these cases still, the individual is a national of both Contracting States or of neither of them, subparagraph d) assigns to the competent authorities the duty of resolving the difficulty by mutual agreement according to the procedure established in Article 25.