

Publicatiedatum:

18-07-2018

Geldigheidsperiode:

Kennisgroep:

IBR IB-niet winst/LB

Categorie:

Verdragen

Rubriek:

woonplaats

Subrubriek:

Niet van toepassing

Gerelateerde wet- en regelgeving

Forfaitaire heffing en inwonerschap

Vraag:

Italië maakt een belastingparadijsje voor rijke buitenlanders. Buitenlanders die zich in Italië vestigen betalen (optioneel) € 100.000 per jaar ongeacht hoeveel inkomen zij verdienen uit bronnen buiten Italië. Het gaat bijvoorbeeld om het totale niet-Italiaanse inkomen uit interest en dividenden, vermogenswinsten en arbeidsinkomsten. Indien een inwoner van Italië niet opteert voor dit bijzondere regime, zijn de normale nationaalrechtelijke Italiaanse regels van toepassing op zowel de Italiaanse bronnen als de inkomensbronnen buiten Italië. Op inkomen uit Italiaanse bronnen (bijvoorbeeld Italiaanse werkdagen of in Italië gelegen onroerend goed) zijn altijd de normale Italiaanse regels van toepassing. Voor de toepassing van het vierde en het vijfde lid van artikel 2 Wet LB is vereist dat de werknemer buiten Nederland woonachtig is en dat het loon onderworpen (vierde lid) of (voor zover) feitelijk onderworpen is aan een belasting naar het inkomen door een verdragsland (vijfde lid). Deze bepalingen vinden we terug in het zevende lid van artikel 7.2 Wet IB 2001 (in omgekeerde volgorde). Is bij toepassing van de lumpsum voor de toepassing van het verdrag sprake van een inwoner van Italië? Is met het betalen van de lumpsum voor toepassing van artikel 2(4) en (5) Wet LB voldaan aan de voorwaarde van 'onderworpenheid'? Hoe wordt artikel 7.2 Wet IB toegepast in deze situatie?

Antwoord:

Inwoner Italië De omstandigheid dat Italië een speciale regeling kent voor niet-Italiaanse bronnen van inkomen leidt niet tot de conclusie dat voor verdragstoepassing geen sprake is van een inwoner van Italië.

Loonbelasting Volgens het Handboek loonheffingen wordt geen loonheffing ingehouden bij toepassing van het vierde lid (meer dan 90% buiten Nederland werken) indien sprake is van een inwoner van de andere verdragsstaat. De onderworpenheid in de andere verdragsstaat wordt dus niet getoetst. Voor inwoners van een verdragsland geldt dat bij toepassing van het vijfde lid alleen ingehouden wordt over het Nederlandse deel van het loon. De feitelijke onderworpenheid in de andere verdragsstaat wordt dus niet getoetst. Ook bij toepassing van het vijfde lid is relevant of belanghebbende voor de toepassing van het verdrag inwoner van de andere verdragsstaat is. In de casus is sprake van een inwoner van de verdragsstaat Italië. De standpunten zoals weergegeven in het Handboek loonheffingen zullen derhalve onverkort van toepassing zijn. Dit betekent dat – ook in de situatie waarin geopteerd is voor het bijzondere regime in Italië – sprake is van onderworpenheid in de zin van artikel 2 (4) Wet LB en artikel 2(5) Wet LB.

Inkomstenbelasting In de inkomstenbelasting zal Nederland heffingsrecht hebben voor de fysiek in Nederland gewerkte dagen.

Van toepassing zijnde bepalingen: Inwoner van Italië? Verdrag Nederland – Italië Artikel 4. Woonplaats 1. Voor de toepassing van deze Overeenkomst betekent de uitdrukking "inwoner van een van de Staten" iedere persoon die, ingevolge de wetgeving van die Staat, aldaar aan belasting is onderworpen op grond van zijn woonplaats, verblijf, plaats van leiding of enige andere soortgelijke omstandigheid. Deze uitdrukking omvat echter niet een persoon die in die Staat slechts aan belasting is onderworpen ter zake van inkomsten uit bronnen in die Staat of van vermogen dat in die Staat is gelegen. 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 waar 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 waar 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 beide, regelen de bevoegde autoriteiten van de Staten de aangelegenheid in onderlinge overeenstemming. 3.

Indien een andere dan een natuurlijke persoon ingevolge de bepalingen van het eerste lid inwoner van beide Staten is, wordt hij geacht inwoner te zijn van die Staat waar de plaats van zijn werkelijke leiding is gelegen. Toepassing op de casus: Op basis van de in het verzoek geschetste Italiaanse regeling kan niet gezegd worden dat belastingplichtige in Italië slechts onderworpen is ter zake van inkomsten uit bronnen in Italië. Italië betreft de buitenlandse bronnen in de belastingheffing waarbij echter de mogelijkheid bestaat te kiezen voor toepassing van een regime waarbij het totale inkomen uit buitenlandse bronnen – van welke omvang dan ook – wordt belast met een lumpsum van EUR 100.000 per jaar.

Loonbelasting Artikel 2(4) en(5) Wet LB 1964 1. Werknemer is de natuurlijke persoon die tot een inhoudingsplichtige in privaatrechtelijke of in publiekrechtelijke dienstbetrekking staat of van een inhoudingsplichtige loon geniet uit een vroegere privaatrechtelijke of publiekrechtelijke dienstbetrekking van hemzelf of van een ander, dan wel uit een bestaande privaatrechtelijke of publiekrechtelijke dienstbetrekking van een ander. 4. Het eerste lid is eveneens niet van toepassing op personen die niet in Nederland wonen, met betrekking tot een nagenoeg geheel buiten Nederland vervulde dienstbetrekking, anders dan de dienstbetrekkingen die in het derde lid, eerste volzin, zijn genoemd, indien: a. het loon is onderworpen aan een belasting naar het inkomen die door of vanwege Aruba, Curaçao, Sint Maarten, de BES eilanden of een andere mogendheid wordt geheven, en b. het loon niet op grond van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting of op grond van enige andere regel van interregionaal of internationaal recht in feite slechts in Nederland aan een belasting naar het inkomen is onderworpen. 5. Het eerste lid is eveneens niet van toepassing op personen die niet in Nederland wonen, met betrekking tot een gedeeltelijk, maar niet nagenoeg geheel buiten Nederland vervulde dienstbetrekking, anders dan de dienstbetrekkingen die in het derde lid, eerste volzin, zijn genoemd, voorzover het loon uit die dienstbetrekking met inachtneming van verdragen waarbij de Staat der Nederlanden partij is, feitelijk is onderworpen aan een belasting naar het inkomen die door of vanwege Aruba, Curaçao, Sint Maarten, de BES eilanden of een andere mogendheid wordt geheven. De toepassing van deze wetsartikelen is weergegeven in het Handboek Loonheffingen 2018, onderdeel 17.2.2. Loonbelasting inhouden Om te bepalen of u over het loon van uw in het buitenland wonende werknemer loonbelasting moet inhouden, bepaalt u waar hij werkt voor u: – alleen in Nederland – voor 90% of meer in het

buitenland – gedeeltelijk in Nederland en gedeeltelijk in het buitenland
Werknemer werkt alleen in Nederland
Werkt de werknemer alleen in Nederland voor u, dan moet u over zijn volledige salaris loonbelasting inhouden.
Werknemer werkt voor 90% of meer in het buitenland
Als uw werknemer in een kalenderjaar voor 90% of meer in het buitenland voor u werkt en in een niet-verdragsland woont, moet u over het volledige loon loonbelasting inhouden. Maar als het volledige loon in het niet-verdragsland aan belasting is onderworpen, houdt u geen loonbelasting in. Uw werknemer hoeft dus niet aan te tonen dat het werkland feitelijk belasting inhoudt.
Als uw werknemer in een kalenderjaar voor 90% of meer in het buitenland voor u werkt en in een verdragsland woont, houdt u geen loonbelasting in.
Werknemer werkt gedeeltelijk in Nederland en gedeeltelijk (voor minder dan 90%) in het buitenland
Als uw werknemer in een verdragsland woont en in een kalenderjaar voor minder dan 90% in het buitenland werkt, moet u over het loon dat hij in Nederland verdient, loonbelasting inhouden. Over het loon dat uw werknemer in het buitenland verdient, houdt u alleen loonbelasting in als Nederland volgens het verdrag belasting mag heffen. Als uw werknemer in een niet-verdragsland woont en in een kalenderjaar voor minder dan 90% in het buitenland werkt, moet u over het volledige loon loonbelasting inhouden. Maar als het niet-verdragsland zelf belasting heft over (een deel van) het loon dat uw werknemer verdient, houdt u over dat deel geen loonbelasting in.
Loonadministratie en aangifte loonheffingen
In de loonadministratie behandelt u een werknemer die in het buitenland woont en in Nederland werkt, hetzelfde als uw Nederlandse werknemers.
Stroomschema
U kunt het volgende stroomschema gebruiken om te bepalen of u loonbelasting moet inhouden op het loon dat uw werknemer in Nederland verdient. U past het schema per land toe: als u meer werknemers hebt die in verschillende landen wonen, doorloopt u het schema dus voor elk land. Let op! Dit schema geldt niet voor bestuurders en commissarissen, uitkerings- en pensioengerechtigden, artiesten en beroepssporters, studenten, hoogleraren en andere docenten, ambtenaren, werknemers in het internationaal transport en vliegverkeer en werknemers die worden uitgezonden door of namens de Nederlandse staat. Toepassing op de casus: Bij wonen en 90% of meer werken buiten Nederland in een verdragsland hoeft geen loonbelasting te worden ingehouden. Bij wonen en minder dan 90% werken buiten Nederland in een verdragsland moet worden ingehouden over het Nederlandse deel van het loon. Bij inwoners van niet-verdragslanden zal bij de toepassing van het vierde lid bepaald moeten worden of het

inkomen in het woonland onderworpen aan belasting is. Bij de toepassing van het vijfde lid zal getoetst moeten worden of over het loon feitelijk belasting betaald wordt.

Inkomstenbelasting Art. 7.2, tweede lid, letter b, juncto zevende lid
Het inkomen uit werk en woning in Nederland is het gezamenlijke bedrag van: (...) b. het belastbaar loon ter zake van het in Nederland verrichten of hebben verricht van arbeid; Lid 7 De gedeeltelijk buiten Nederland vervulde dienstbetrekking voor een inhoudingsplichtige in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964, wordt geacht geheel in Nederland te zijn vervuld. De eerste volzin vindt geen toepassing voorzover het loon uit die dienstbetrekking met inachtneming van de Belastingregeling voor het Koninkrijk, de Belastingregeling voor het land Nederland of verdragen waarbij de Staat der Nederlanden partij is, feitelijk is onderworpen aan een belasting naar het inkomen die door of vanwege een andere mogendheid of door de rijksoverheid op de BES eilanden wordt geheven. De eerste volzin vindt evenmin toepassing indien de dienstbetrekking nagenoeg geheel buiten Nederland wordt vervuld en het loon is onderworpen aan een belasting naar het inkomen die door een andere mogendheid wordt geheven en het loon niet op grond van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting of op grond van enige andere regel van interregionaal of internationaal recht in feite slechts in Nederland aan een belasting naar het inkomen is onderworpen. (...) Parlementaire behandeling "De leden van de fracties van VVD en CDA alsmede de NOB vragen of de in de Veegwet voorgestelde herformulering van de bepalingen inzake de uitbreiding van de buitenlandse belastingplicht niet een te generieke werking heeft, waardoor die niet in overeenstemming is met de beperkte doelstelling (anti-misbruikarakter) ervan (artikel 7.2 Wet IB 2001). Dienaangaande merk ik op dat, zoals reeds in de memorie van toelichting bij de Wet IB 2001 werd vermeld, het tot zevende lid vernummerde zesde lid beoogt een sluitend systeem op te zetten om te voorkomen dat door verschillen tussen het belastingstelsel van het woonland en dat van het werkland dubbele vrijstelling zou optreden. Er is dus sprake van een aanvullend karakter en niet van een nieuw heffingsregime. De herformulering van de bedoelde bepalingen, die overigens voornamelijk van redactionele aard is, blijft binnen de hiervoor aangegeven doelstelling en leidt derhalve niet tot een te generieke werking. Het spreekt voor zich dat de toewijzingsregels in belastingverdragen, op grond waarvan een heffingsrecht toekomt aan de andere verdragsstaat, blijven voorgaan boven bepalingen van nationaal recht." Kamerstukken II 2000/01, 27466, 6, p. 102 (NV II). "De in de eerste volzin

opgenomen bepaling vindt geen toepassing indien het loon in het buitenland is onderworpen aan inkomstenbelasting. Evenals onder artikel 49, zevende lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 beoogt de bepaling te voorkomen dat het loon nergens wordt belast. Indien het loon op grond van het nationale recht van het andere land onderworpen is aan inkomstenbelasting en de toepassing van het belastingverdrag met dat andere land er niet toe leidt dat het andere land moet afzien van belastingheffing, vindt het bepaalde in de eerste volzin daarom geen toepassing." Kamerstukken II 1998/99, 26727, 3, p. 273 (MvT). "De wijzigingen van het zevende lid hangen samen met de wijziging van artikel 2 van de Wet op de loonbelasting 1964, zoals is voorgesteld in artikel III, onderdeel A. Door de hier voorgestelde wijziging blijft de tekst ter zake van de gedeeltelijk buiten Nederland vervulde dienstbetrekking aansluiten bij het in de loonbelasting voorgestelde werknemersbegrip. De nieuwe derde volzin leidt ertoe dat een dienstbetrekking die nagenoeg geheel buiten Nederland wordt vervuld, niet geacht wordt in Nederland te zijn vervuld indien het loon is onderworpen aan een belasting naar het inkomen in een ander land en Nederland niet op grond van een verdrag in feite exclusief het heffingsrecht heeft. Met een andere in dit onderdeel voorgestelde wijziging vervalt voorts de fictie dat een dienstbetrekking die wordt verricht aan boord van schepen en luchtvaartuigen in het internationale verkeer van een onderneming waarvan de leiding in Nederland is gevestigd, in Nederland geacht wordt te zijn vervuld." Kamerstukken II 2003/04, 29758, 3, p. 24 (MvT). Toepassing op de casus: De hoofdregel is weergegeven in artikel 7.2(2)(b) Wet IB: het belastbaar loon ter zake van het in Nederland verrichten of hebben verricht van arbeid is in Nederland belast. In artikel 7.2(7)(1e volzin) Wet IB is een uitzondering op deze regel opgenomen welke inhoudt dat een gedeeltelijk buiten Nederland vervulde dienstbetrekking voor een inhoudingsplichtige in de zin van de Wet LB geacht wordt geheel in Nederland te zijn vervuld. Op deze uitzondering op de hoofdregel bestaan weer enkele uitzonderingen: Artikel 7.2(7)(2e volzin) Wet IB: de uitzondering is niet van toepassing voor zover het loon uit die dienstbetrekking – met inachtneming van belastingverdragen – feitelijk is onderworpen aan belastingheffing door een andere Mogendheid. Artikel 7.2(7)(3e volzin) Wet IB: de uitzondering is niet van toepassing als de dienstbetrekking voor 90% of buiten Nederland wordt uitgeoefend en het loon door die andere mogendheid onderworpen is aan een belasting naar het inkomen en het loon niet op grond van een verdrag of supranationale regeling in feite slechts in Nederland aan belastingheffing naar het inkomen is onderworpen. Op grond van verdragstoepassing kan Nederland in

een verdragssituatie zoals in de casus zijn heffingsrecht in de inkomstenbelasting nooit verder uitbreiden dan het inkomen relaterend aan de Nederlandse werkdagen als het woonland op basis van het verdrag (mede) heffingsrecht over het inkomensbestanddeel heeft. Nederland kan in de casus dus heffen over de fysiek in Nederland gewerkte dagen. Conclusie Het is allemaal net niet. Elk land is soeverein om belasting te heffen en presentjes uit te delen. Door de lumpsum kun je niet stellen dat een belanghebbende voor de verdragstoepassing geen inwoner is omdat hij niet 'slechts onderworpen is ter zake van bronnen in Italië'. De belastingheffing over de buitenlandse inkomsten koopt hij af met EUR 100.000. Een schijntje in vergelijking met de normale tarieven maar daar gaan wij niet over. Een en anders staat dus niet in de weg aan toepassing van artikel 2(4) en 2(5) Wet LB en de praktische invulling daarvan in het Handboek Loonheffingen. Ook in de inkomstenbelasting zijn er geen mogelijkheden om als gevolg van het bijzondere regime toch een Nederlandse heffing te bewerkstelligen over de niet-Nederlandse werkdagen.