

Disclaimer: deze notitie is enkel bedoeld voor intern gebruik. Gebruik de standaardbrieven met verstand. Het is nadrukkelijk niet de bedoeling deze brieven voor iedere KBB-aangifte te gebruiken, gebruik ze als er mogelijk twijfel is of het EU recht Nederland als bronstaat verplicht fiscale tegemoetkomingen te verlenen.

Onderwerp	Kwalificerende buitenlandse belastingplicht	
Behandelaar KG	5.1.2e	
Versie en datum	Versie 1 20-03-2018	

Vraag

Naar aanleiding van het arrest van het Hof van Justitie van 9 februari 2017, [C-283/15](#), (X) en het arrest van 12 mei 2017, [ECLI:NL:HR:2017:848](#) is er een aantal vragen opgekomen over hoe om te gaan met dit arrest bij een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige.

Antwoord

Zie de vragen en antwoorden in de beschouwing.

Beschouwing

1. Is een wetswijziging nodig n.a.v. het arrest X?

Een wetswijziging komt pas in beeld als de zaak volledig is uitgeprocedeerd en duidelijk is hoe de pro-rata tegemoetkoming moet worden bepaald. Deze vraag ligt na de uitspraak van Gerechtshof Den Haag, 5 december 2017, [ECLI:NL:GHDHA:2017:3582](#), weer voor cassatie bij de Hoge Raad. Inmiddels heeft de Staatssecretaris op 7 maart 2018 laten weten te zullen afzien van beroep in cassatie. In zijn [toelichting](#) geeft de Staatssecretaris aan dat vooruitlopend op wijziging van de Wet IB 2001 op dit punt er op korte termijn een beleidsbesluit zal verschijnen.

2. Is duidelijk hoe in vergelijkbare zaken als het arrest X de pro-rata tegemoetkoming die Nederlands als (mede-)bronstaat moet verlenen?

Nee. We wachten nu het aangekondigde beleidsbesluit van de Staatssecretaris af. Dus vooralsnog moet een dergelijke casus aangehouden worden. Dit geldt zowel voor de belastingjaren van voor (keuzerecht) en na (kwalificerende buitenlandse belastingplicht) 2015. De procederende inspecteur heeft in de zaak [ECLI:NL:GHDHA:2017:3582](#) wel een voorstel gedaan om te komen tot een berekening.

3. Belastingplichtigen claimen naar aanleiding van de zaak X dat men altijd in Nederland pro-rata recht heeft op fiscale faciliteiten in Nederland, ongeacht de situatie in het woonland. Volgen we dat standpunt?

Nee. Beslissend is naar mening van de kennisgroep, ook na de zaak X, dat faciliteiten in het bronland pas in beeld komen als het woonland, vanwege te geringe aldaar belastbare inkomsten, geen mogelijkheden kan bieden voor fiscale tegemoetkomingen in het kader van de persoonlijke en gezinssituatie. Dat standpunt houden we aan.

In de zaak X stelt het Europese Hof van Justitie in rechtsoverweging 39 het volgende:

"Wanneer de niet-ingezetene op het grondgebied van een lidstaat waar hij een deel van zijn werkzaamheden verricht, 60% van het totaal van zijn wereldinkomen ontvangt, rechtvaardigt niets de constatering dat de woonlidstaat op die enkele grond geen rekening zal kunnen houden met al zijn inkomen en zijn persoonlijke en gezinssituatie. Dat zou slechts anders zijn indien mocht blijken dat de belanghebbende op het grondgebied van de woonlidstaat geen enkel inkomen heeft ontvangen of een zodanig gering inkomen dat die staat hem niet de voordelen kan toekennen waarop aanspraak ontstaat wanneer al zijn inkomen en zijn persoonlijke en gezinssituatie in de beschouwing worden betrokken."

In de Nederlandse rechtspraak wordt deze benadering van het Hof van Justitie gevolgd, zie hiervoor ook:

HR 22 april 2016, [ECLI:NL:HR:2016:696](#). In die casus betrof het een inwoner van België waarvan 68% van het inkomen in Nederland belast was. Betrokkene (Y) kreeg van de Hoge Raad in Nederland geen fiscale faciliteiten. De Hoge Raad oordeelde dat niet kon worden gezegd dat Y in België geen belastbare inkomsten van betekenis had verworven. Ook was er volgens de Hoge Raad geen sprake van dat Y nagenoeg zijn gehele gezinsinkomen in Nederland had verworven.

Hof Arnhem-Leeuwarden 19 december 2017, nr. 16/01423 [ECLI:NL:GHARL:2017:11199](#), bevestigt de benadering van de Hoge Raad uit 2016 en gaat expliciet in op de uitspraak in de zaak X in overweging 4.16-4.18: Er was geen sprake van een situatie waarin belanghebbende geen enkel inkomen vanuit de woonstaat Duitsland had ontvangen in 2008. Dat belanghebbende een zodanig gering inkomen uit Duitsland heeft ontvangen dat Duitsland niet in staat is hem de voordelen toe te kennen op basis van zijn persoonlijke en gezinssituatie, acht het Hof door belanghebbende niet aannemelijk gemaakt.

4. Zeer waarschijnlijk is bij de vraag of Nederland fiscale faciliteiten moet verlenen cruciaal of in het woonland voldoende inkomsten van betekenis worden verworven om in het woonland fiscale faciliteiten in het kader van de persoonlijke en gezinssituatie te genieten. Betekent dat dat we het fiscale stelsel van het woonland moeten onderzoeken?

Ja. Als een niet-inwoner niet aan de voorwaarden van art. 7.8, lid 6 Wet IB voldoet (incl. art. 21bis UBIB), merken we betrokkene niet aan als een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige. In de wetsgeschiedenis van de kwalificerende buitenlandse belastingplicht, is het standpunt ingenomen, dat we

alleen op basis van jurisprudentie van het Hof van Justitie de voorwaarden voor de kwalificerende buitenlandse belastingplicht verder versoepelen.

In procedures zal uiteraard wel de fiscale situatie van belastingplichtige in het woonland aan de orde komen. Het is daarom zaak in de aanslagregelende- of de bezwaarfase een uitgebreid onderzoek te doen naar de fiscale situatie in het woonland. De vraag is dan: Heeft belastingplichtige in het woonland een dusdanig laag inkomen dat geen recht bestaat op enige fiscale faciliteit?

Bewijslast

Belanghebbende is de meest gereede partij om te bewijzen dat in het woonland geen recht bestaat op tegemoetkomingen¹. Dus primair moet belanghebbende bewijs leveren. Hiervoor geldt de vrije bewijsleer. De ervaring leert dat de kwalificatie van de belastingplichtige zeer kritisch beoordeeld moet worden en dat dus een nadere onderbouwing nodig is met feiten, zoals bijv. een buitenlandse belastingaanslag en een beschrijving van het betreffende buitenlandse stelsel.

Om een houvast te bieden voor de vragen die gesteld kunnen worden om te toetsen of het bewijs geleverd is, zijn in de bijlage voorbeeldbrieven opgenomen.

Uitgangspunt

Als uitgangspunt kan gelden, dat zodra belasting (excl. de Belgische opcentiemen) betaald wordt in het andere land er nog ruimte bestaat voor fiscale faciliteiten. Dat zou anders kunnen zijn als bepaalde inkomsten in het woonland belast worden, terwijl op dat specifieke inkomen geen aftrekposten toegepast kunnen worden. Dit soort vraagstukken dient, met een beschrijving van het buitenlandse stelsel, voorgelegd te worden aan de kennisgroep.

Overeenkomstige faciliteit in een ander werkland

In drie- of meerlanden situaties moet ook onderzocht worden of andere werklanden een met de Nederlandse faciliteit overeenkomstige faciliteit kennen. Mogelijk is dit, gezien de overweging 6.3.3. van Gerechtshof Den Haag, 5 december 2017, [ECLI:NL:GHDHA:2017:3582](#) van belang. Het Gerechtshof overwoog: In zijn verwijzingsarrest heeft de Hoge Raad geoordeeld dat indien de niet-ingezeten zelfstandige tevens in een of meer andere werkstaten dan Nederland een zelfstandig inkomen ontvangt op grond waarvan hij ook in die werkstaat of werkstaten een overeenkomstig recht geldend kan maken, Nederland het voordeel van de aftrek van negatieve inkomsten uit eigen woning dient toe te kennen naar verhouding van het aandeel van het inkomen dat de zelfstandige in Nederland ontvangt. Dit oordeel, gelezen in samenhang met r.o. 47 tot en met 49 van het arrest van het Hof van Justitie, moet aldus begrepen worden dat de omvang van de door Nederland aan belanghebbende toe te kennen fiscale tegemoetkoming – dat wil zeggen de aftrek van de negatieve inkomsten uit eigen woning – afhangt van het antwoord op de vraag of belanghebbende in Zwitserland een overeenkomstig recht geldend kan maken. Slechts indien deze vraag ontkennend beantwoord moet worden, dient 100 percent van het saldo van het inkomen uit de eigen woning in Nederland in aanmerking genomen te worden.

De Staatssecretaris heeft aangegeven deze redenering van het Hof niet te

¹ Zie onder andere: Hof Arnhem-Leeuwarden 19 december 2017, nr. 16/01423.

onderschrijven². Wij volgen het standpunt van de Staatssecretaris, totdat er volledige duidelijkheid is op basis van jurisprudentie van de Hoge Raad en/of het Europese Hof van Justitie. Het is wel zinvol om voordat de uitspraak op bezwaar wordt gedaan, beoordeeld te hebben of het andere land een overeenkomstige faciliteit kent.

5. Belastingplichtigen stellen dat inkomsten uit vermogen of forfaitair bepaalde inkomsten niet in aanmerking mogen worden genomen bij de bepaling van de 90%-voorwaarde. Volgen we dat standpunt?

Nee. Volgens de wetsystematiek stellen wij het wereldinkomen in de 90% berekening vast naar Nederlandse maatstaven, derhalve met inachtneming van het Nederlandse box 3 forfait. Uit de jurisprudentie is nergens af te leiden dat inkomsten uit vermogen niet in aanmerking mogen worden genomen. Ook is nergens terug te vinden dat uitsluitend met werkelijke inkomsten in plaats van forfaits de 90%-voorwaarde beoordeeld moet worden. Uit de jurisprudentie valt alleen af te leiden dat relevant is of in het woonland inkomsten van betekenis worden genoten (HR 22 april 2016, [ECLI:NL:HR:2016:696](#)). Zie vraag 3 en 4.

Ook uit het arrest Meindl (C-329/05), blijkt niet dat geen gebruik mag worden gemaakt van forfaits. Het arrest Meindl betrof een situatie waarbij het woonland Oostenrijk geen fiscale faciliteiten verleende, omdat het woonland bepaalde inkomsten niet belaste. Duitsland als bronland moest fiscale faciliteiten verlenen, omdat Oostenrijk geen belastbare bate onderkende. Daarmee was het 90%-criterium (in Duitsland was 83,7% belast) in deze situatie niet bruikbaar. Dit zegt echter niets over de houdbaarheid van de 90%-norm in het algemeen.

6. Heeft het arrest Meindl gevolgen voor de kwalificerende buitenlandse belastingplicht, ingeval een niet-inwoner naar Nederlandse begrippen de 90%-norm niet haalt, terwijl hij met toepassing van de werkelijke inkomsten wél de 90%-norm zou halen?

EU HvJ 25 januari 2007, C-329/05 – Meindl. Mw. Meindl ontvangt inkomsten in het woonland Oostenrijk, die aldaar vrijgesteld zijn. In r.o. 12 staat:

‘... de loonvervangende uitkeringen niet van belasting vrijgesteld op grond van het EStG 1997, omdat zij niet krachtens het Duitse recht zijn betaald.’

Het wordt niet helemaal duidelijk uit het arrest, maar het lijkt er op dat Duitsland soortgelijke inkomsten als die mw. Meindl ontvangt in Oostenrijk in beginsel vrijstelt, maar omdat de uitkeringen niet naar Duits recht zijn betaald toch in de heffing betreft.

Gesteld kan worden dat daarom al van discriminatie sprake is. Het Hof van Justitie stelt daarom dat dhr. Meindl hetzelfde moet behandeld worden als een inwoner van Duitsland, waarvan de partner ook in Duitsland woont met vrijgestelde inkomsten. Dhr. Meindl verdient dan zijn volledige inkomen in Duitsland.

In ieder geval is deze situatie in de NL casus van box 3 niet identiek. Het gaat

² Zie hiervoor het onderschrift bij het intrekken van het cassatieberoep d.d. 7 maart 2018.

in box 3 om een waardering/fictie, waardoor er een mismatch ontstaat, omdat Nederland forfaitair het inkomen vaststelt en België de werkelijke inkomsten belast (overigens kent België ook diverse inkomstenforfaits, bijv. bij lijfrente-termijnen.)

Conclusie van het Hof van Justitie in de Meindl-casus is dat dhr. Meindl wel recht heeft op faciliteiten in Duitsland, omdat niet gesteld kan worden dat op gezinsniveau meer dan 10% van het inkomen in de woonstaat belast is, vanwege de vrijstelling die mw. Meindl heeft in Oostenrijk.

Dit arrest kun je zo lezen dat de Duitse 90%-norm niet relevant is, voor zover de inkomsten in Oostenrijk niet aan de inkomstenbelasting zijn onderworpen. De vraag is of in deze casus relevant is dat de inkomsten van mw. Meindl ook in Duitsland vrijgesteld zouden zijn geweest als ze naar Duits recht uitbetaald zouden zijn. Immers dan zou aan het 90%-criterium zijn voldaan. Dus wint Meindl hier de casus vanwege de discriminatie van een gelijke uitkering uitbetaald naar Duits recht t.o.v. een uitkering naar Oostenrijk? Argumenten hiervoor zijn te vinden in r.o. 26 en 28. Tegenargumenten in r.o. 27, 30 en 32. De tegenargumenten lijken te duiden op een toets dat uitsluitend relevant is of het woonland fiscale faciliteiten kan verlenen.

De conclusie kan zijn dat Meindl geen expliciet antwoord geeft op de gestelde vraag. Eenvoudig stellen dat het bij Meindl ging om vrijgesteld inkomen in het woonland, dat ten onrechte niet als vrijgesteld inkomen in het bronland werd aangemerkt, is discutabel. Het is wel een in te brengen stelling in een procedure. De Meindl-casus zegt weinig over ficties. Overigens kan ook nog gesteld worden dat het verschil tussen heffen naar een fictie of werkelijke inkomsten een dispariteit is. Een onderzoek naar de fiscale positie in het woonland blijft, zoals eerder opgenomen bij vraag 4 van groot belang.

7. Is het 90%-criterium een hard criterium?

Ja en nee. Voor de uitvoeringspraktijk van de Belastingdienst is het 90%-criterium een hard criterium. We wijken niet af (tenzij art. 21bis UBIB van toepassing is), voordat de casus met de kennisgroep is afgestemd.

Anderzijds heeft de staatssecretaris bij de kamerbehandeling van het wetsvoorstel rondom de kwalificerende buitenlandse belastingplicht wel aangegeven dat het 90%-criterium niet altijd beslissend is. Situaties waarin niet aan de 90%-voorwaarde is voldaan, maar Nederland op grond van rechtspraak van het Hof van Justitie gehouden is tegemoetkomingen te verlenen worden expliciet beschreven in art. 21bis UBUB. Op grond van deze bepaling worden betreffende belastingplichtigen (mits aan de overige voorwaarden is voldaan) aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen.

Art. 21bis UBIB is nog niet aangepast aan de uitspraak in de zaak X, hierover zal een beleidsbesluit verschijnen. Voor andere situaties moet het EU Hof van Justitie nog duidelijkheid bieden. In zoverre uit deze nog te komen jurisprudentie blijkt dat de voorwaarden aanpassing behoeven zal daarna beoordeeld worden.

8. Art. 21bis UBIB, uitleg 'aannemelijk maakt dat hij wegens de geringe hoogte van zijn inkomen in het woonland geen inkomstenbelasting verschuldigd is'.

In art. 21bis, lid 1 UBIB is een afwijking op de 90%-voorwaarde opgenomen voor specifiek omschreven situaties, die sterk vergelijkbaar zijn met HvJ EU 10 mei 2012, C-39/10. Hoe dient de zinsnede uit art. 21bis, lid 1, ond. c, UBIB, 'aannemelijk maakt dat hij wegens de geringe hoogte van zijn inkomen in het woonland geen inkomstenbelasting verschuldigd is', te worden uitgelegd?

Met andere woorden, wanneer kan een in het buitenland woonachtige pensioengerechtigde, die niet aan de 'geheel of nagenoeg geheel'-eis van art. 7.8 lid 6 onderdeel a IB kan voldoen, toch als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige worden aangemerkt?

Art. 21bis UBIB dient strikt te worden uitgelegd. Belastingplichtige zal aannemelijk (vrije bewijsleer) moeten maken dat hij in zijn woonland geen belasting is verschuldigd vanwege een regeling die als doel heeft een bepaald minimum inkomen buiten de belastingheffing te laten.

Om enig praktisch houvast te bieden dient de situatie van belastingplichtige te worden vergeleken met een inwoner met dezelfde inkomstenbronnen. Zou voor een inwoner na toepassing van het IB deel van de van toepassing zijnde heffingskortingen een bedrag te betalen belasting resteren dan is het niet aannemelijk dat belastingplichtige kan voldoen aan de eis van art. 21bis lid 1 onderdeel c UBIB.

Een nadere beschouwing is te vinden op de intranetpagina, vragen en antwoorden rechtstoepassing Kennisgroepen

9. Kan een belastingplichtige die een deel van een jaar binnen en een deel van het jaar buiten de landenkring van de KBB woont, voor het gehele jaar als KBB worden aangemerkt?

Nee, op grond van art. 21bis lid 2 UBIB kunnen belastingplichtigen in de periode dat zij binnen de landenkring wonen worden aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen. Door belastingplichtigen wordt gesteld dat zij op grond van een letterlijke lezing van art. 7.8 lid 6 IB voor het hele jaar als KBB moeten worden aangemerkt. Lid 6 kent immers geen tijdsbeperking voor het wonen binnen de landenkring. Aan lid 8 en het UBIB wordt in die redenatie niet toegekomen. Uit het systeem van de regeling blijkt echter duidelijk dat de wetgever heeft bedoeld om in migratiesituaties de kwalificerende buitenlandse belastingplicht te beperken tot de periode waarin binnen de landenkring gewoond wordt. Aan de letterlijke lezing van lid 6 wordt daarom voorbij gegaan.

10. Waarom moeten de autoriteiten van het woonland meewerken aan ondertekening van de inkomensverklaring?

Belastingplichtigen die geen inkomensverklaring kunnen overleggen stellen vaak dat de autoriteiten van het woonland niet willen meewerken aan ondertekening. Zij vragen dan op grond waarvan het woonland dient mee te werken.

Onderstaande tekst is gebaseerd op de parlementaire geschiedenis: nota n.a.v. verslag 33752 nr. 11 p. 100.

De verplichting voor het woonland om mee te werken aan de inkomensverklaring volgt niet uit het belastingverdrag maar baseert de Nederlandse wetgever rechtstreeks op het EU recht. De KBB regeling is de op de vrij verkeersregels gebaseerde uitzondering op de hoofdregel dat de bronstaat geen tegemoetkomingen voor de persoonlijke en gezinssituatie hoeft te verlenen aan een inwoner van een andere lidstaat. Deze uitzondering komt enkel in beeld indien in de woonstaat geen of nagenoeg geen inkomsten genoten worden. Om dit laatste te kunnen vaststellen is medewerking van de woonstaat noodzakelijk. Met andere woorden: wil de bronstaat aan de verplichtingen uit het EU recht kunnen voldoen is het noodzakelijk dat het inkomen in de woonstaat vastgesteld wordt, dit kan enkel door de woonstaat gebeuren aangezien daar alle gegevens over de belastingplichtige samenkomen. De woonstaat dient de bronstaat in de gelegenheid te stellen de verplichtingen die voortvloeien uit het EU recht na te komen. Daarnaast is de Nederlandse inkomensverklaring gebaseerd op de reeds sinds jaren gebruikelijke Duitse EU/EWR bescheinigung, waarbij het ook gebruikelijk is dat de woonstaat meewerkt bij de vaststelling van de juistheid daarvan. Ook zijn de belastingdiensten van de andere EU/EER lidstaten bij de invoering van de KBB regeling in kennis gesteld. Van geen enkel land is bekend dat zij niet meewerken, van Portugal is zelfs de uitdrukkelijke bevestiging ontvangen dat wel meegewerkt wordt.

11. Wanneer dient de inkomensverklaring uiterlijk te worden ingediend?

De kwalificerende buitenlandse belastingplicht is een faciliteit. Voorwaarde voor deze faciliteit is het indienen van een door het woonland ondertekende inkomensverklaring (art. 7.8 lid 6 IB). De termijnen voor indiening van bewijsstukken behorende bij een faciliteit volgen de aangiftetermijnen. In beginsel dient de inkomensverklaring dus tegelijk met de aangifte te worden ingediend (zie hiervoor ook de toelichting bij het biljet 2015, pagina 6 en 10).

Met deze hoofdregel is door de Belastingdienst ruimhartig omgegaan en later ingediende inkomensverklaringen zijn alsnog geaccepteerd. Aan belastingplichtigen die de inkomensverklaring over 2015 nog niet hadden ingeleverd zijn herinneringen gestuurd. Na afloop van de gestelde uiterlijke inleverdatum worden de aangiften gecorrigeerd naar niet-KBB. Verder uitstel voor het indienen van de inkomensverklaring wordt niet meer verleend.

12. Kunnen inkomsten op de inkomensverklaring worden genegeerd indien deze naar Nederlandse maatstaven niet tot het verzamelinkomen behoren?

Ja, indien op de inkomensverklaring een bedrag staat, dat naar de Nederlandse uitleg niet tot het verzamelinkomen behoort, kan dat bedrag worden genegeerd voor de vraag of belastingplichtige aan het 90%-criterium voldoet.

Belastingplichtigen stellen regelmatig dat de belastingdienst van het woonland de inkomensverklaring alleen willen aftekenen indien een bedrag wordt opgenomen

dat naar maatstaven van het woonland tot het inkomen behoort. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan een gerealiseerde vermogenswinst. De ingediende inkomensverklaring is daarmee niet naar Nederlandse maatstaven ingevuld en daarmee onjuist.

Indien de betrokkene bij toepassing van de Nederlandse maatstaven wel aan het 90%-criterium voldoet, kan hij worden aangemerkt als een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige.

Wat in dergelijke casussen wel kan spelen is dat de betrokkene kennelijk wel belast inkomen heeft in het woonland. Kennelijk belast het woonland vermogenswinsten. Dan heeft hij mogelijk ook recht op aftrekposten in het woonland. Als dat dezelfde aftrekposten zijn, die hij ook in Nederland kan krijgen, dan is dat reden om in Nederland de aftrekpost niet te accepteren op grond van art. 7.8, lid 4 Wet IB.

In een dergelijke casus kan een situatie ontstaan dat in twee landen recht ontstaat op fiscale faciliteiten, omdat de inkomensbegrippen in beide landen verschillen. Dat is een gevolg van de Nederlandse wijze van verwerken van de EU-jurisprudentie in de nationale wetgeving. In art. 7.8 Wet IB is een 90%-criterium opgenomen en niet het uitgangspunt genomen dat wij onze fiscale faciliteiten laten afhangen van de feitelijke omstandigheden in het woonland. Dat is een bewuste keuze geweest van de wetgever om e.e.a. uitvoerbaar te houden.

13. Hoe wordt in M jaren omgegaan met de inkomensverklaring?

Belastingplichtigen stellen regelmatig dat de belastingautoriteiten van het woonland niet willen meewerken aan ondertekening van de inkomensverklaring omdat de belastingplichtige maar een deel van het jaar in dat land gewoond heeft. Spanje bijvoorbeeld, kent een regeling waarbij belastingplichtigen die in een jaar minder dan 183 dagen aldaar woonachtig zijn, niet als inwoner worden aangemerkt.

Letterlijke lezing van de eerste volzin van art. 7.8 lid 6 IB leert dat belastingplichtigen, indien zij niet in een kwalificerende staat *als inwoner in de belastingheffing* worden betrokken, niet als KBB kunnen worden aangemerkt. Deze strakke lijn houden we aan.

14. Hoe om te gaan met remittance base bepalingen?

Sommige verdragen kennen zogenoemde remittance base bepalingen, het belangrijkste voorbeeld in dit verband is het verdrag met het VK. De verdragsbepaling houdt verband met een speciaal inwoners-regime in het VK. Veel gepensioneerden maken in het VK gebruik van dit regime maar dit gaat regelmatig fout, zij doen ten onrechte geen aangifte in het VK.

Daarnaast wordt veelal niet voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van de verdragsbepaling omdat de inkomsten worden overgebracht naar het VK. In dat geval heeft het VK heffingsrecht over de pensioenuitkeringen. Echter in Nederland krijgt men pas vrijstelling nadat men heeft aangetoond in het VK betaald te hebben. Aangezien veel gepensioneerden geen aangifte doen in het VK wordt feitelijk het gehele inkomen in Nederland belast.

De problemen ontstaan als de inkomensverklaring ondertekend moet worden. De Britse autoriteiten willen dan veelal niet meewerken aan ondertekening omdat belastingplichtige aldaar niet als inwoner wordt gezien.

Letterlijke toepassing van de eerste volzin van art. 7.8 lid 6 IB heeft tot gevolg dat deze belastingplichtige, omdat hij in het VK niet als inwoner wordt gezien, niet kan worden aangemerkt als KBB. Dit ondanks het feit dat het inkomen volledig in Nederland belast wordt.

Dit lijkt onbillijk, echter bij correcte toepassing van het verdrag zou deze belastingplichtige in Nederland voorkoming krijgen en daardoor doorgaans niet kunnen voldoen aan de 90% voorwaarde. Het is aan de belastingplichtige om in het VK aan zijn aangifteverplichtingen te voldoen, derhalve merken we deze persoon niet aan als KBB.

15. Hoe om te gaan met bijzondere regimes?

Sommige landen kennen bijzondere regimes waarbij een keuze kan worden gemaakt tussen 1. het buitenlands inkomen regulier in de heffing betrekken dan wel 2. af te rekenen op basis van bijvoorbeeld een eindheffing. In het eerste geval verleent het woonland tegemoetkomingen in het tweede geval niet.

Een dergelijke keuzemogelijkheid kan niet aan Nederland als bronland worden tegengeworpen. Wij stellen het wereldinkomen vast naar Nederlandse maatstaven en bepalen op die grond of het inkomen geheel of nagenoeg geheel in Nederland belastbaar is.

Bijlage : Voorbeeldbrief bezwaar

Geachte heer/mevrouw,

Op [datum] ontving ik uw brief waarin u namens uw cliënt [personalia belastingplichtige], bezwaar maakt tegen de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen [belastingjaar], aanslagnummer [aanslagnummer] en dagtekening [dagtekening].

In uw brief stelt u dat Nederland op grond van het Unierecht rekening moet houden met de persoonlijke en gezinssituatie van uw cliënt. U verwijst hierbij naar onder andere de Schumacker-doctrine en het daartoe behorende arrest van het HvJ EU van 9 februari 2017, zaak C-283/15, hierna afgekort met zaak X.

Uw cliënt is in het onderhavige jaar inwoner van [buitenlandse lidstaat]. Tussen partijen is niet in geschil dat belanghebbende geen kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is in de zin van artikel 7.8, zesde lid Wet inkomstenbelasting 2001, hierna Wet IB '01.

U stelt dat uit de zaak X volgt dat Nederland, bij niet voldoening aan het 90%-criterium, toch genoodzaakt is rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van uw cliënt. Indien Nederland hier geen rekening houdt met de persoonlijke en gezinssituatie van uw cliënt, bent u van mening dat dit in strijd is met artikel 49 van het Verdrag betreffende de werking van de EU, hierna: VWEU.

Strijdigheid met het Unierecht

Zoals bekend heeft het HvJ EU in diverse arresten overwogen dat bij directe belastingen ingezetenen en niet-ingezetenen zich in de regel niet in vergelijkbare situaties bevinden en dat wanneer een lidstaat een niet-ingezetene niet in aanmerking laat komen voor bepaalde belastingvoordelen die hij aan de ingezetene verleent, dat in de regel niet discriminerend is.

Van een discriminatie in de zin van het Unierecht tussen ingezetenen en niet-ingezetenen kan slechts sprake zijn indien, ongeacht het feit dat de twee categorieën belastingplichtigen in verschillende lidstaten verblijven, wordt vastgesteld dat zij zich in een vergelijkbare situatie bevinden.

Van een discriminatie in de zin van het Unierecht tussen ingezetenen en niet-ingezetenen kan sprake zijn, wanneer een niet-ingezetene belastingplichtige zijn (nagenoeg) gehele inkomen verwerft in zijn werkstaat en daarmee in zijn woonland (nagenoeg) geen belastbaar inkomen geniet. In dit geval is het voor het woonland doorgaans niet mogelijk rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie.

In een dergelijk geval is de discriminatie gelegen in het feit dat in de woonlidstaat noch in de werklidstaat rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie. In de Wet IB '01 is deze benadering vorm gegeven in artikel 7.8 Wet IB '01. Waar een 90%-criterium is opgenomen in combinatie met een delegatiebepaling in lid 8. In artikel 21bis Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001, hierna UBIB, is deze delegatiebepaling te vinden. In de wetsgeschiedenis is opgenomen dat uitzonderingen op de 90%-voorwaarde in artikel 21bis UBIB worden opgenomen, zodra het Europese recht dit van Nederland verlangt op basis van jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie, hierna HvJ EU.

Waar het waarschijnlijk in essentie op neerkomt is dat het in beginsel aan de woonlidstaat is om bij de belastingheffing rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van belanghebbende; dit op basis van zijn nationale wetgeving. Enkel in de omstandigheid dat het woonland niet in staat is om redenen zoals genoemd door het HvJ EU, dient de werkstaat daarmee rekening te houden (dan wel in meerdere werklidstaten naar rato).

Zoals reeds besproken kan belanghebbende het recht op het in aanmerking nemen van zijn persoonlijke en gezinssituatie niet ontleenen aan artikel 7.8 Wet IB '01. Aangezien u namens uw cliënt toepassing van het Unierecht inroept brengt een redelijke verdeling van de bewijslast met zich mee dat u aan de hand van documenten laat zien waarom u van mening bent dat het woonland geen

rekening kan houden met uw cliënt zijn persoonlijke en gezinssituatie. Enkel een verwijzing naar de zaak X volstaat in deze niet.

In dit arrest stond feitelijk vast dat de betrokkene geen belastbaar inkomen in zijn woonland had genoten, waardoor zijn woonland geen rekening kon houden met de persoonlijke en gezinssituatie van betrokkene. Op dit moment is dit in het geval van uw cliënt nog onduidelijk. Naast het inzichtelijk maken van de oorsprong van het inkomen van uw cliënt moge het duidelijk zijn dat mijn kennis van de buitenlandse belastingwetgeving beperkt is en ik niet kan beoordelen op welke wijze deze wetgeving in het onderhavige op uw cliënt wordt toegepast en op welke wijze daarbij rekening gehouden kan worden met de persoonlijke en gezinssituatie van uw cliënt.

Het moge verder duidelijk zijn dat de Wet IB '01 (mede) om die reden voor de toepassing van artikel 7.8 Wet IB '01 onder meer de voorwaarde stelt dat een zogenoemde inkomensverklaring wordt overgelegd. De inkomensverklaring heeft als doel bevestigd te krijgen dat een belastingplichtige in zijn woonland geen fiscale faciliteiten in het kader van de persoonlijke en gezinssituatie kan genieten. Omdat in de situatie van uw cliënt duidelijk is dat de inkomensverklaring niet zal vermelden dat meer dan 90% van zijn wereldinkomen in Nederland belast is, moet uw cliënt op een andere manier bewijs leveren. Het duidelijkst zou zijn een verklaring van de fiscale autoriteiten van het woonland. Die zijn immers het beste in staat om te beoordelen of met de persoonlijke en gezinssituatie van belanghebbende in het woonland rekening gehouden kan worden.

Verzoek om informatie

Voor een volledig (juiste) behandeling van uw bezwaarschrift verzoek ik u de volgende informatie aan te leveren:

- specificatie inclusief onderliggende documenten van het wereldinkomen van uw cliënt, waaruit voortvloeit voor welk bedrag welk land het heffingsrecht heeft;
- documenten waaruit blijkt op grond waarvan het heffingsrecht toekomt aan het werkland of woonland;
- specificatie inclusief onderliggende documenten inzake de persoonlijke en gezinssituatie van uw cliënt;
- specificatie inclusief onderliggende documenten waaruit blijkt dat het woonland geen rekening kan houden met de persoonlijke en gezinssituatie van uw cliënt ;

Ik wil u er op wijzen dat sprake is van vrije bewijsleer. Wel valt het ten zeerste aan te raden hierover contact op te nemen met de fiscale autoriteiten in het woonland. Zoals eerder besproken is een verklaring van de fiscale autoriteiten van het woonland in beginsel het meest duidelijk.

Volledigheidshalve merk ik op dat ook informatie aangeleverd dient te worden met betrekking tot het in aanmerking kunnen nemen van de persoonlijke en gezinssituatie van de partner van uw cliënt.

Verlenging beslistermijn

Omdat ik extra informatie van u nodig heb, die na ontvangst moet worden beoordeeld en mogelijk nog aanleiding zal geven tot verdere correspondentie, kan ik hoogstwaarschijnlijk niet beslissen binnen de beslistermijn op uw verzoekschrift. Daarom vraag ik u vriendelijk akkoord te gaan met een verlenging van de beslistermijn op grond van artikel 7:10 lid 4 Algemene wet bestuursrecht (Awb). Bij geen tegenbericht ga ik ervan uit dat u akkoord gaat met de verlenging van de beslistermijn.

Uw reactie

Graag verzoek ik u de gewenste informatie uiterlijk [datum reactietermijn] aan te leveren. Indien u vragen heeft met betrekking tot deze brief of inzake dit dossier kunt u contact opnemen op onderstaande contactgegevens.

U kunt mij bereiken op telefoonnummer [telefoonnummer]. U kunt mij ook mailen, mijn e-mailadres is [e-mailadres].

Hoogachtend,

namens de inspecteur

[naam behandelaar]

Bijlage : Voorbeeldbrief aanslagregeling

Geachte heer/mevrouw,

Ik heb uw aangifte inkomstenbelasting, premie volksverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet [XXXX] in behandeling genomen. Om deze aangifte te kunnen beoordelen heb ik meer informatie nodig. In deze brief leest u om welke informatie het gaat.

Kwalificerende buitenlandse belastingplicht

U heeft aangegeven dat u kunt worden aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige. Daarvoor geeft art. 7.8 Wet IB'01 de volgende drie voorwaarden:

1. U woont in een EU-land, in Liechtenstein, Noorwegen, IJsland, Zwitserland, op Bonaire, Sint Eustatius of Saba;
2. U moet over minimaal 90% van u wereldinkomen over heel 2015 in Nederland loon- of inkomstenbelasting betalen (90%-eis), én
3. U kunt een inkomensverklaring overleggen van de belastingdienst van uw woonland.

Uit uw aangifte blijkt dat u niet voldoet aan voorwaarde 2. Iemand die niet aan de 90%-eis voldoet kan in bepaalde omstandigheden toch worden aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige. Dit is het geval indien Nederland op grond van het Unierecht gehouden is rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van een belastingplichtige. Wanneer dit het geval is zal ik hierna toelichten.

Het Unierecht

Het HvJ EU heeft in diverse arresten overwogen dat bij directe belastingen ingezetenen en niet-ingezetenen zich in de regel niet in vergelijkbare situaties bevinden en dat wanneer een lidstaat een niet-ingezetene niet in aanmerking laat komen voor bepaalde belastingvoordelen die hij aan de ingezetene verleent, dat in de regel niet discriminerend is.

Van een discriminatie in de zin van het Unierecht tussen ingezetenen en niet-ingezetenen kan slechts sprake zijn indien, ongeacht het feit dat de twee categorieën belastingplichtigen in verschillende lidstaten verblijven, wordt vastgesteld dat zij zich in een vergelijkbare situatie bevinden.

Van een discriminatie in de zin van het Unierecht tussen ingezetenen en niet-ingezetenen kan sprake zijn, wanneer een niet-ingezetene belastingplichtige zijn (nagenoeg) gehele inkomen verwerft in zijn werkstaat en daarmee in zijn woonland (nagenoeg) geen belastbaar inkomen geniet. In dit geval is het voor het woonland doorgaans niet mogelijk rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie. In een dergelijk geval is de discriminatie gelegen in het feit dat in de woonlidstaat noch in de werkstaat rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie.

Waar het waarschijnlijk in essentie op neerkomt is dat het in beginsel aan de woonlidstaat is om bij de belastingheffing rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van belanghebbende; dit op basis van zijn nationale wetgeving. Enkel in de omstandigheid dat het woonland niet in staat is om redenen zoals genoemd door het HvJ EU, dient de werkstaat daarmee rekening te houden (dan wel in meerdere werkstaten naar rato).

Zoals reeds aangegeven kunt u het recht op het in aanmerking nemen van uw persoonlijke en gezinssituatie niet ontleen aan artikel 7.8 Wet IB '01. Indien u van mening bent dat u op grond van het Unierecht toch recht heeft op deze tegemoetkomingen brengt een redelijke verdeling van de bewijslast met zich mee dat u aan de hand van documenten laat zien waarom u van mening bent dat uw woonland geen rekening kan houden met uw persoonlijke en gezinssituatie. Enkel een verwijzing naar de zaak X (C-283/15) volstaat hierbij niet.

In dit arrest stond feitelijk vast dat de betrokkene geen belastbaar inkomen in zijn woonland had genoten, waardoor zijn woonland geen rekening kon houden met de persoonlijke en gezinssituatie van betrokkene. Op dit moment is in uw situatie nog onduidelijk. Naast het inzichtelijk maken van de

oorsprong van uw inkomen moge het duidelijk zijn dat mijn kennis van de buitenlandse belastingwetgeving beperkt is en ik niet kan beoordelen op welke wijze deze wetgeving in uw situatie wordt toegepast en op welke wijze daarbij rekening gehouden kan worden met uw persoonlijke en gezinssituatie.

Naast de genoemde voorwaarden stelt artikel 7.8 Wet IB '01 als aanvullende voorwaarde dat een zogenoemde inkomensverklaring van het woonland wordt overgelegd. De inkomensverklaring heeft als doel bevestigd te krijgen dat een belastingplichtige in het woonland geen fiscale faciliteiten in het kader van de persoonlijke en gezinssituatie kan genieten. Omdat in uw situatie duidelijk is dat de inkomensverklaring niet zal vermelden dat meer dan 90% van het wereldinkomen in Nederland belast is, dient u op een andere manier bewijs leveren. Het duidelijkst zou zijn een verklaring van de fiscale autoriteiten van het woonland. Die zijn immers het beste in staat om te beoordelen of met de persoonlijke en gezinssituatie van belanghebbende in het woonland rekening gehouden kan worden.

Verzoek om informatie

Voor een volledig (juiste) behandeling van uw aangifte verzoek ik u de volgende informatie aan te leveren:

- specificatie inclusief onderliggende documenten van uw wereldinkomen, waaruit voortvloeit voor welk bedrag welk land het heffingsrecht heeft;
- documenten waaruit blijkt op grond waarvan het heffingsrecht toekomt aan het werkland of woonland;
- specificatie inclusief onderliggende documenten inzake uw persoonlijke en gezinssituatie;
- specificatie inclusief onderliggende documenten waaruit blijkt dat uw woonland geen rekening kan houden met uw persoonlijke en gezinssituatie;

Ik wil u er op wijzen dat sprake is van vrije bewijsleer. Wel valt het ten zeerste aan te raden hierover contact op te nemen met de fiscale autoriteiten in het woonland. Zoals eerder besproken is een verklaring van de fiscale autoriteiten van het woonland in beginsel het meest duidelijk.

Uw reactie

Ik verzoek u mij uw reactie vóór [invullen, termijn van 3 weken]. toe te sturen. U kunt uw reactie ter attentie van ondergetekende sturen naar:

Belastingdienst - Kantoor Buitenland
Antwoordnummer 4242
6400 VC Heerlen
NEDERLAND

Een postzegel is niet nodig. U mag mij ook mailen.

Als uit uw gegevens blijkt dat ik moet afwijken van uw aangifte dan ontvangt u hierover zo spoedig mogelijk bericht. Als ik niet hoeft af te wijken van de aangifte dan ontvangt u enige tijd na uw reactie het (definitieve) aanslagbiljet.

Meer informatie over de onderwerpen in deze brief vindt u in de toelichting bij uw aangifte of op internet: www.belastingdienst.nl. Als u over deze brief nog vragen hebt dan kunt u mij bellen of mailen. Mijn telefoonnummer is [invullen] en mijn e-mailadres is [invullen].

Hoogachtend,

namens de inspecteur

[naam behandelaar]