

Valt er nog wat te kiezen?

Vergelijking keuzeregeling en de regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen

Naam: J.W. Hopmans

Studentennummer: 324784

Opleiding: Erasmus School of Economics bacheloropleiding Fiscale Economie

Begeleider: mr. M.P.L. Adriaansen

Datum: 18 juni 2014

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1 Inleiding	5
1.1 Aanleiding	5
1.2 Probleemstelling	7
1.3 Afbakening van het onderwerp.....	7
Hoofdstuk 2 Keuzerecht voor buitenlandse belastingplichtigen	9
2.1 Inleiding	9
2.2 Achtergrond	9
2.3 Landencriterium	10
2.4 Voorkoming van dubbele belasting	11
2.5 Terugploegregeling	12
2.6 Inhaalregeling	13
2.7 Doorschuifregeling.....	13
2.8 Fiscale partner	14
2.9 Doelmatigheid en doeltreffendheid.....	15
2.10 Conclusie	15
Hoofdstuk 3 Jurisprudentie	17
3.1 Inleiding	17
3.2 Grensambtenaren-arrest.....	17
3.3 Gschwind-arrest.....	18
3.4 De Groot-arrest	18
3.5 Renneberg-arrest.....	19
3.6 Gielen-arrest	19
3.7 Commissie/Estland-arrest	20
3.8 Conclusie	20
Hoofdstuk 4 Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen	21
4.1 Inleiding	21
4.2 Achtergrond	21
4.3 Art. 7.8 lid 1, lid 2 en lid 3	22
4.4 Art. 7.8 lid 4.....	22
4.4.1 Inleiding	22
4.4.2 Landencriterium	22

4.4.3	Inkomenscriterium	22
4.4.4	Inkomensverklaring	22
4.5	Art. 7.8 lid 5.....	23
4.6	Art. 7.8 lid 6.....	23
4.7	Fiscale partner	23
4.8	Doelmatigheid en doeltreffendheid.....	24
4.9	Conclusie	25
Hoofdstuk 5 Vergelijking van de regelingen.....		27
5.1	Inleiding	27
5.2	Vergelijking	27
5.2.1	Inleiding	27
5.2.2	Voorwaarden	27
5.2.3	Inkomen.....	28
5.2.4	Landencriterium	29
5.2.5	Fiscale partner	29
5.3	Conclusie	30
Hoofdstuk 6 Conclusie		31
6.1	Inleiding	31
6.2	Samenvatting	31
6.3	Conclusie	32
6.4	Beantwoording probleemstelling	33
Literatuurlijst		34
Jurisprudentielijst		35

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Aanleiding

Voor de Nederlandse schatkist zijn belastingen de belangrijkste inkomsten (Pfeil, 2009, p. 293). Van de directe belastingen draagt de loon- en inkomstenbelasting het meest bij (Rijksoverheid, 2014, p. 1). In box 1 speelt de bronvraag een rol. In box 2 en 3 komt de bronvraag niet aan orde, omdat voor die boxen een bepaalde mate van bezit reeds tot belastbaarheid leidt (Heithuis, Kavelaars & Schuver, 2011, p. 8). Wanneer er sprake is van een bron van inkomen, zijn de voordelen hiervan belast. Er moet aan drie vereisten worden voldaan om van een bron te kunnen spreken. Ten eerste moet de belastingplichtige deelnemen aan het economische verkeer, ten tweede moet er een voordeel worden beoogd en ten derde moet het voordeel redelijkerwijs kunnen worden verwacht (Heithuis, Kavelaars & Schuver, 2011, p. 334). Bij een bron van inkomsten in Nederland, is er belasting verschuldigd in Nederland. In art. 2.1 Wet Inkomstenbelasting (IB) 2001 is opgenomen wie er gelden als binnenlandse belastingplichtigen en buitenlandse belastingplichtigen. In art. 2.1 lid 1 sub b Wet IB 2001 staat het begrip buitenlandse belastingplichtigen opgenomen als 'natuurlijke personen die niet in Nederland wonen, maar wel Nederlands inkomen genieten'. In art. 2.5 Wet IB 2001 staat de keuzeregeling beschreven waar de buitenlandse belastingplichtigen voor kunnen opteren. Het doel van de regeling is om buitenlandse belastingplichtigen de mogelijkheid te bieden om hetzelfde behandeld te worden als binnenlandse belastingplichtigen. Deze keuzeregeling is ingevoerd, om recht te doen aan de Europeesrechtelijke verplichtingen die Nederland heeft op het terrein van de non-discriminatie (Vries, 2013, p. 972).

De staatssecretaris van Financiën is tot de conclusie gekomen dat de keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 in haar huidige vorm niet langer gehandhaafd wordt (Belastingplan 2014, MvT, *Kamerstukken II 2013/14*, 33 752, nr. 3, pp. 22-24). In het Belastingplan 2014 zijn enkele wijzigingen van belastingwetten en andere wetten voorgesteld. Het keuzerecht van art. 2.5 Wet IB 2001 zal komen te vervallen. Per 1 januari 2015 wordt de nieuwe regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen ingevoerd. Onder de regels van deze wet wordt binnenlandse belastingplichtige vervangen door kwalificerende buitenlandse belastingplichtige als bedoeld in art. 7.8 Wet IB 2001 (Belastingplan, 2014, p. 3). Een belangrijke reden om tot deze nieuwe regeling te komen is dat het kabinet geen fiscale voordelen meer aan niet-inwoners wil geven, waar dit op basis van het EU-recht niet noodzakelijk is. De criteria worden aangescherpt, waar de buitenlandse belastingplichtigen aan moeten voldoen (Belastingplan 2014, MvT, *Kamerstukken II 2013/14*, 33 752, nr. 11, p.

74). Het doel van de nieuwe regeling is om strijdigheden met het Europees recht weg te nemen.

Onder de huidige regeling kunnen bij onjuist gebruik van de keuzeregeling nadelige consequenties aan de regeling worden verbonden. Dat zijn onder andere de inhaalregeling en de terugploegregeling. In art. 6 Uitvoeringsbesluit (IB) 2001 is de inhaalregeling opgenomen. De inhaalregeling bewerkstelligt in feite dat indien een buitenlandse belastingplichtige opteert voor de toepassing van art. 2.5 Wet IB 2001, terwijl er in dat jaar een uit Nederland afkomstig inkomen is waarover Nederland niet heffingsbevoegd is en er enig voorafgaand jaar gedurende de toepassing van art. 2.5 Wet IB 2001 negatieve buitenlandse inkomsten in aanmerking zijn genomen. Voor deze Nederlandse inkomsten wordt geen vermindering ter voorkoming van dubbele belasting gegeven tot het bedrag dat in de voorafgaande acht jaren als negatieve inkomsten in aanmerking is genomen (Graaf, Kavelaars & Schuver, 2013, p. 58).

De herzieningsregeling (terugploegregeling) wordt toegepast indien de buitenlandse belastingplichtige niet langer kiest voor de keuzeregeling. De negatieve bedragen, anders dan de persoonlijke aftrekposten die de belastingplichtige gedurende maximaal acht voorafgaande jaren ten laste van het inkomen heeft kunnen brengen, worden ten gevolge van deze herzieningsregeling alsnog bij het inkomen opgeteld (Graaf, Kavelaars & Stevens, 2013, p. 56). De buitenlandse belastingplichtigen hebben elk jaar de keuze om voor de keuzeregeling te opteren. Door middel van het fiscale partnerschap kunnen fiscale voordelen worden behaald (Riemsdijk, 2013, p. 27). Per 1 januari 2015 moet de belastingplichtige kwalificeren voor de nieuwe regeling. De regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtige komt in art. 7.8 Wet IB 2001 te staan in afdeling 7.5 kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen. Er is vanaf dat moment geen keuze meer voor de buitenlandse belastingplichtige om te kiezen voor dezelfde fiscale behandeling als een binnenlandse belastingplichtige. In 2011 hebben omstreeks 198.000 buitenlandse belastingplichtigen gebruik gemaakt van de keuzeregeling (Belastingplan 2014, MvT, *Kamerstukken 2013/14*, 33 752, nr 11, p. 74).

In het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VwEU) staan onder andere de bevoegdheden van de EU en hoe deze kunnen worden uitgevoerd (Graaf, Kavelaars & Stevens, 2013, p. 3). De belastingverdragen en het Europees recht hebben voorrang op de nationale wetgeving. Binnen de EU geldt een aantal fundamentele vrijheden: vrijheid van kapitaal (art. 63 VwEU), vrijheid van goederenverkeer (art. 28 VwEU), vrijheid van diensten

(art. 56 VwEU) vrijheid van werknemersverkeer (art. 45 VwEU) en vrijheid van vestiging (art. 48 VwEU).

In deze scriptie wordt getoetst of de nieuwe regeling doelmatig is. Onder doelmatigheid wordt verstaan, het met zo weinig mogelijk regelingen het beoogde doel behalen. Het doel van beide regelingen is om buitenlandse belastingplichtigen de mogelijkheid te bieden om hetzelfde behandeld te worden als binnenlandse belastingplichtigen. Het in Nederland verdiende inkomen van de buitenlandse belastingplichtige moet in Nederland worden belast. Naast doelmatigheid wordt de doeltreffendheid van de nieuwe regeling getoetst. Onder doeltreffendheid wordt verstaan, in hoeverre het beoogde doel wordt bereikt.

1.2 Probleemstelling

In deze scriptie staat de volgende probleemstelling centraal:

“Is het per 1 januari 2015 in werking te treden art. 7.8 Wet IB 2001 doeltreffender en doelmatiger voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen, dan het huidige art. 2.5 Wet IB 2001?”

Om tot een conclusie te komen wordt op de volgende vier deelvragen antwoord gegeven. De eerste deelvraag gaat over het keuzerecht en welke voor- en nadelen aan deze regeling zijn verbonden (hoofdstuk 2). Deze vraag is van belang om uiteindelijk een vergelijking te kunnen maken tussen het keuzerecht en de kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen. De tweede deelvraag heeft betrekking op relevante jurisprudentie (hoofdstuk 3). Dit wordt besproken, vanwege de jurisprudentie die een richtlijn vormt voor soortgelijke gevallen. Door arresten te bespreken blijkt dat er meerdere discussies zijn ontstaan over de keuzeregeling. Hierdoor heeft de wetgever voor een nieuwe regeling gekozen, die bestemd is voor buitenlandse belastingplichtigen. Bij de derde deelvraag wordt de voorgestelde regeling besproken (hoofdstuk 4). Deze is op dezelfde wijze gestructureerd als de eerste deelvraag.. Wat houdt het nieuwe begrip kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen in en welke eisen worden aan de buitenlandse belastingplichtige gesteld? Tot slot is een laatste deelvraag geformuleerd, is de nieuwe regeling doelmatiger en doeltreffender dan de huidige regeling? Om deze vraag te beantwoorden wordt in (hoofdstuk 5) een vergelijking tussen de huidige en de nieuwe regeling ten aanzien van doelmatigheid en doeltreffendheid gemaakt. Door deze deelvragen te beargumenteren zal de probleemstelling beantwoord worden.

1.3 Afbakening van het onderwerp

Het onderwerp van deze scriptie gaat over buitenlandse belastingplichtigen die het inkomen geheel of nagenoeg (minimaal 90%) in Nederland verdienen. Niet-inwoners van Nederland

hebben onder voorwaarden het recht hetzelfde te worden behandeld als inwoners van Nederland. Dit wordt ook wel het non-discriminatie beginsel genoemd. Geen enkele vorm van discriminatie is gewenst, dit is opgenomen in art. 18 VwEU. Kiest de belastingplichtige voor de keuzeregeling, dan moet het wereldinkomen worden opgegeven. Onder het wereldinkomen wordt het noemerinkomen verstaan, het inkomen uit werk en woning zie art. 3 lid 5 Uitvoeringsbesluit IB 2001 Het is niet verplicht voor de buitenlandse belastingplichtige om voor de keuzeregeling te opteren. Als een buitenlandse belastingplichtige niet opteert voor deze regeling, dan heeft de buitenlandse belastingplichtige ook geen recht om hetzelfde te worden behandeld als een binnenlandse belastingplichtige. De buitenlandse belastingplichtigen worden dan alleen belast over het inkomen dat in Nederland is verdiend. Onder juridische dubbele belasting wordt de situatie verstaan waarbij een belastingplichtige ten aanzien van een bepaald inkomens- of vermogensbestanddeel door twee staten in de heffing wordt betrokken (Graaf, Kavelaars & Stevens, 2013, p. 12). Door middel van belastingverdragen wordt voorkomen dat dubbele belasting wordt geheven. Nederland heeft met diverse landen belastingverdragen (zie voor een recent overzicht Ministerie van Financiën, 2014, p. 1-5). Wanneer Nederland geen verdrag heeft afgesloten met een land, dan geldt het Besluit voorkoming dubbele Belasting (BvdB) 2001.

In hoofdstuk 2 worden de eisen van het keuzerecht besproken. Eerst wordt de achtergrond van de regeling beschreven. Vervolgens is het van belang om te weten hoe de huidige regeling is vormgegeven. De regelingen die mogelijk kunnen optreden bij onjuist gebruik van de keuzeregeling komen daarbij aan bod. Het fiscale partnerbegrip komt eveneens aan bod. Tot slot wordt de doelmatigheid en de doeltreffendheid van de keuzeregeling beschreven. Afgelopen jaren is een nadere invulling gegeven aan de behandeling van niet-inwoners. Hof van Justitie Europese Unie (HvJ EU) heeft de afgelopen jaren meerdere arresten gewezen die hier betrekking op hebben. De relevante arresten met betrekking tot het keuzerecht komen in hoofdstuk 3 aan bod. Deze arresten zijn door HvJ EU of door de Hoge Raad (HR) gewezen. De keuze om voor deze arresten te kiezen heeft te maken met de invloed op de keuzeregeling. Hier op aansluitend volgt in hoofdstuk 4 een beschrijving van de toekomstige regelgeving voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen. Daarnaast worden de eisen en de eventuele regelingen die kunnen optreden bij de toekomstige regeling van kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen besproken. Ook worden de gevolgen besproken die essentieel zijn voor de fiscale partners. Tot slot worden in dit hoofdstuk de gevolgen besproken die relevant zijn voor het begrip fiscale partner. In hoofdstuk 5 wordt een conclusie verbonden aan de vergelijking tussen huidige en nieuwe regeling ten aanzien van de doelmatigheid en de doeltreffendheid. Tot slot wordt in hoofdstuk 6 een eindconclusie gegeven en de probleemstelling beantwoord.

Hoofdstuk 2 Keuzerecht voor buitenlandse belastingplichtigen

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de keuzeregeling uiteengezet. Eerst wordt de achtergrond van het keuzerecht besproken (paragraaf 2.2). Op 14 februari 1995 is de basis van de keuzeregeling gelegd in het Schumacker-arrest, HvJ EG (Hof van Justitie Europese Gemeenschappen) C-279/93. Vervolgens zal de huidige keuzeregeling de revue passeren. Wat zijn de eisen om gebruik te maken van de keuzeregeling? Welke haken en ogen zitten aan de regeling? Om dit uiteen te zetten, worden de verschillende regelingen besproken die kunnen worden toegepast: voorkoming van dubbele belasting (paragraaf 2.4), terugploegregeling (paragraaf 2.5), inhaalregeling (paragraaf 2.6) en tot slot de doorschuifregeling (paragraaf 2.7). De fiscale partner wordt eveneens besproken (paragraaf 2.8). Vervolgens wordt de doelmatigheid en de doeltreffendheid van de huidige regeling beoordeeld (paragraaf 2.9). In de laatste paragraaf van dit hoofdstuk worden de voor- en nadelen van het keuzerecht samengevat (paragraaf 2.10).

2.2 Achtergrond

Een baanbrekend arrest over de behandeling van buitenlandse belastingplichtigen is het Schumacker-arrest, HvJ EG C-297/93 (Jong & Lachman, 2013, p. 10). Op 14 februari 1995 heeft het HvJ EG een uitspraak over de behandeling van niet-inwoners gedaan. Belanghebbende woonde in 1988 en 1989 in België, maar werkte in Duitsland. Zijn echtgenote ontving in 1988 een werkloosheidsuitkering in België en had in 1989 geen inkomen. Belanghebbende meende dat hem voor de heffing van Duitse belastingen als niet-ingezetene ten onrechte faciliteiten werden onthouden, die volgens de Duitse wetgeving wel toekwamen aan ingezetenen van Duitsland. Het Hof is van mening dat de woonstaat in principe de persoonlijke tegemoetkomingen moet toekennen (België). De werkstaat moet persoonlijke tegemoetkomingen geven, wanneer de belastingplichtige in de woonstaat geen inkomsten van betekenis heeft en in de werkstaat minimaal 90% van het belastbare wereldinkomen wordt verwerft (Schumacker-arrest). Duitsland moest de persoonlijke tegemoetkomingen geven. België hoefde geen tegemoetkomingen te geven (HvJ EG, 14 februari 1995, C-279/93).

Het uitgangspunt is dat de omstandigheden van inwoners (binnenlands belastingplichtigen) van een land en niet-inwoners (buitenlands belastingplichtigen) niet met elkaar kunnen worden vergeleken (Schumacker, HvJ EG C-297/93 r.o. 34). Een verschil in behandeling voor bepaalde belastingvoordelen acht het Hof terecht en is niet strijdig met het VwEU. Dit is echter anders in een geval als het onderhavige, waarin de niet-ingezetene geen inkomsten van betekenis geniet in de woonstaat en geheel of nagenoeg zijn belastbaar inkomen

verwerft door arbeid te verrichten in een andere staat, met als gevolg dat de woonstaat geen voordelen kan toekennen die voortvloeien uit de in aanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie (Schumacker, C-279/93, r.o. 36). Bij het Schumacker-arrest was het inkomenscriterium minimaal 90%. Door middel van diverse uitspraken is in de loop van de jaren een nadere invulling gegeven aan de behandeling van niet-inwoners. Hierover meer in hoofdstuk 3. Met ingang van 1 januari 2001 is het keuzerecht opgenomen in het huidige art. 2.5 Wet IB 2001. De keuzeregeling is ontstaan vanwege het verbod op discriminerende belastingregels binnen Europa (MvT, *Kamerstukken II 1998/99*, 26 727, nr. 3, p. 79). De keuzeregeling is ruimer opgezet dan het EU-recht voorschreef (Korving, 2014, p. 1). In de volgende paragraaf wordt het keuzerecht nader toegelicht.

2.3 Landencriterium

De keuzeregeling waar buitenlandse belastingplichtige voor kunnen opteren is in art. 2.5 Wet IB 2001 opgenomen. Eerst wordt gekeken welke belastingplichtigen voor deze regeling kunnen opteren. In lid 1, eerste volzin van art. 2.5 Wet IB 2001 staat het volgende opgenomen:

'De binnenlandse belastingplichtige die niet gedurende het gehele kalenderjaar in Nederland woont, en de buitenlandse belastingplichtige die als inwoner van een ander lidstaat van de Europese Unie, de BES eilanden of van een bij ministeriële regeling aangewezen andere mogendheid waarmee Nederland een regeling ter voorkoming van dubbele belasting is overeengekomen die voorziet in de uitwisseling van inlichtingen, in de belastingheffing van die staat, de BES eilanden of die mogendheid wordt betrokken, kunnen kiezen voor toepassing van de regels van deze wet voor binnenlandse belastingplichtige.'

In art. 2 lid 3 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) staat dat de openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba onder de BES-eilanden vallen. In art. 3 Uitvoeringsregeling (IB) 2001 worden de mogendheden opgenomen waarmee Nederland een regeling ter voorkoming van dubbele belasting is overeengekomen. Deze mogendheden betreffen emigratielanden, zoals Canada, Australië, Nieuw-Zeeland en Israël als ook remigratielanden zoals Turkije en Marokko (MvT, *Kamerstukken II 1998/99*, 26 727, nr. 3, p. 80). De keuzeregeling gaat verder dan het Schumacker-arrest en geeft de buitenlandse belastingplichtige de mogelijkheid om te kiezen voor dezelfde behandeling als een binnenlandse belastingplichtige. Ook al wordt slechts een beperkt deel van het wereldinkomen in Nederland verdiend. Er is geen inkomenscriterium opgenomen in de wet (MvT, *Kamerstukken II 1998/99*, 26 727, nr. 3, p 79).

2.4 Voorkoming van dubbele belasting

Als het recht om belasting te heffen op grond van (inter)nationale regelingen is toegewezen aan een ander land dan Nederland, dan is de belastingplichtige over die inkomsten geen inkomstenbelasting verschuldigd. Om te voorkomen dat in meer landen inkomstenbelasting moet worden betaald, wordt in Nederland een vermindering op de verschuldigde inkomstenbelasting gegeven (Belastingdienst, 2013, p. 1). De manier om aftrek ter voorkoming van dubbele belasting te realiseren is in art. 2 t/m art. 10 Uitvoeringsbesluit IB 2001 opgenomen. In BvdB 2001 wordt per box uitgewerkt hoe de voorkoming van dubbele belasting wordt berekend. De manier om de aftrek ter voorkoming van dubbele belasting te realiseren, hangt af van het soort inkomsten.. Er zijn twee mogelijkheden waarmee de voorkoming van dubbele belasting wordt berekend. Eerste mogelijkheid is de vrijstellingsmethode. Hier gaat het om de verhouding tussen het inkomen waarover Nederland volgens het belastingverdrag geen belasting mag heffen en het wereldinkomen. Tweede mogelijkheid is de verrekeningsmethode. Hier gaat het om de buitenlandse belasting die wordt verrekend met de Nederlandse inkomstenbelasting (Belastingdienst, 2013, p. 1). De methode die in Nederland gebruikelijk wordt gehanteerd, is de vrijstellingsmethode-met-progressie-voorbehoud (Hund & Luijcks, 2009, p. 136). Deze methode geldt alleen voor box 1 inkomen uit werk en woning. De methoden die betrekking hebben op box 2 en box 3 worden buiten beschouwing gelaten.

De vrijstellingsmethode volgens de evenredigheidsmethode werkt als volgt: buitenlands inkomen uit werk en woning / wereldinkomen (noemerinkomen) x in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting over inkomen uit werk en woning (Hund & Luijcks, 2009, p. 137). Voorbeeld: het belastbare inkomen uit werk en woning is € 25.000. Het berekende inkomstenbelasting bedraagt in 2014 € 1.250. Het inkomen uit Nederland bestaat uit € 10.000 en loon uit België is € 15.000. Over het Belgische inkomen is de buitenlandse belastingplichtige in België inkomstenbelasting verschuldigd. In Nederland wordt hier aftrek ter voorkoming van dubbele belasting gegeven. De aftrek ter voorkoming van dubbele belasting is $\text{€ } 15.000 / \text{€ } 25.000 \times \text{€ } 1.250 = \text{€ } 750$

Wat onder het noemerinkomen wordt verstaan is opgenomen in art. 3 lid 5 Uitvoeringsbesluit (IB) 2001: *'Het inkomen uit werk en woning vermeerderd met de hierop in het jaar in mindering gebrachte uitgaven voor inkomensvoorzieningen en persoonsgebonden aftrek, en verminderd met te verrekenen negatieve bedragen aan noemerinkomen uit andere jaren.'*

Op 31 januari 2014 heeft de Hoge Raad een uitspraak gedaan over de toepassing van aftrek ter voorkoming van dubbele belasting. Bij de toepassing van art. 2.5 Wet IB 2001 wordt de

buitenlandse belastingplichtige belast over het wereldinkomen. Dit betekent niet dat Nederland belasting mag heffen over inkomensbestanddelen die aan de woonstaat zijn toegewezen van de buitenlands belastingplichtige. Volgens het belastingverdrag mag de woonstaat heffen over die inkomensbestanddelen en niet de werkstaat (HR 31 januari 2014, BNB 2014/77).

2.5 Terugploegregeling

De keuze voor de behandeling als binnenlandse belastingplichtige moet ieder jaar worden gemaakt. In art. 2.5 lid 3 Wet IB 2001 is de terugploegregeling opgenomen. De negatieve bedragen, anders dan de persoonlijke aftrekposten, die de belastingplichtige gedurende maximaal acht voorafgaande jaren (alleen door uitoefening van het keuzerecht) heeft genoten, worden ten gevolge van deze herzieningsregeling alsnog bij het inkomen opgeteld.. De gedachte achter de terugploegregeling is, dat voorkomen dient te worden dat aftrekposten in de vorm van negatieve inkomsten in Nederland worden "gedumpt" (Kavelaars, 2000, p. 1043-1050). Deze 'correctie' vindt plaats in het laatste jaar waarin het keuzeregime wordt toegepast (Graaf, Kavelaars & Stevens, 2013, p. 56). Met de correctie worden de aftrekposten bedoeld die de laatste acht jaar ten laste van het inkomen zijn gekomen. Bijvoorbeeld wanneer een buitenlandse belastingplichtige een woning in het buitenland heeft, maar de buitenlandse belastingplichtige is in Nederland werkzaam. De buitenlandse belastingplichtige maakt gebruik van de keuzeregeling. Het gevolg is voor de buitenlandse belastingplichtige, dat dezelfde fiscale regels van binnenlandse belastingplichtige gaan gelden. De buitenlandse belastingplichtige heeft recht op hypotheekrenteaftrek. De terugploegregeling is een belangrijke beperking van de voordelen van de keuzeregeling, wanneer de buitenlandse belastingplichtige niet meer voor de keuzeregeling opteert.

De terugploegregeling treedt in werking wanneer de buitenlandse belastingplichtigen niet langer meer van de keuzeregeling gebruik willen maken, terwijl de buitenlandse belastingplichtigen wel de mogelijkheid hebben om voor de regeling te kunnen opteren. Wanneer de buitenlandse belastingplichtige in een jaar niet meer aan de voorwaarden in art. 2.5 Wet IB 2001 voldoet, dan vervalt de terugploegregeling. Dit kan plaats vinden wanneer de buitenlandse belastingplichtige niet langer meer Nederlandse inkomsten ontvangt, omdat de buitenlandse belastingplichtige niet meer in Nederland werkzaam is.

In de laatste zin van art. 2.5 lid 3 Wet IB 2001 staat: *'De vorige volzin is niet van toepassing met betrekking tot negatieve bedragen uit kalenderjaren van binnenlandse belastingplicht en de persoonsgebonden aftrek als bedoeld in hoofdstuk 6'*. De inkomensherziening geldt niet voor de volgende aftrekposten: heffingskortingen, uitgaven voor inkomensvoorzieningen,

uitgaven voor kinderopvang, persoonsgebonden aftrekposten (Belastingdienst, 2014, p. 1). Voor buitenlandse belastingplichtigen van wie het inkomen voor 90% of meer in Nederland is belast, acht men die terugname van de negatieve inkomsten uit eigen woning, mede in verband met de uitspraak van Hof Den Bosch van 25 november 2011, nr. 11/00340, LJN: BV7552, in strijd met het EU-recht. Dit besluit bevat om die reden een maatregel tot aanpassing van de keuzeregeling voor die buitenlandse belastingplichtigen. Dit heeft tot gevolg dat de inhaalregeling en de terugploegregeling alleen van toepassing zijn op belastingplichtigen die minder dan 90% van het wereldinkomen in Nederland verdienen. In de volgende paragraaf wordt de inhaalregeling besproken.

2.6 Inhaalregeling

In art. 6 lid 1 Uitvoeringsbesluit IB 2001 is de inhaalregeling opgenomen. In de laatste volzin staat: *'De inspecteur stelt het naar het volgend jaar over te brengen bedrag vast bij voor bezwaar vatbare beschikking.'* Zojuist is besproken dat Nederland rekening houdt met de woning die in het buitenland is gelegen. Hierdoor kan de buitenlandse belastingplichtige de hypotheekrente in aftrek brengen op het Nederlandse inkomen. Door de aftrek wel te verlenen, wil Nederland worden gecompenseerd als de belastingplichtige positieve inkomsten heeft waarover Nederland geen belasting mag heffen (Pechholt, Douven & Essers, 2008, p. 132). Over het bedrag aan hypotheekrenteaf trek wat ten laste van het Nederlandse inkomen is gekomen, wordt een inhaalbeschikking afgegeven. Over het pensioen van een belastingplichtige is de woonstaat heffingsbevoegd. Hierop zijn enkele uitzonderingen: afkopen van het pensioen of in het geval dat het pensioen te weinig wordt belast (art. 18 OESO-verdrag). In deze gevallen kan Nederland ook heffen (Burgers, 2010, pp. 259-265). Nederland fungeert als werkstaat en kan daardoor geen belasting heffen. Voor de belasting die in het buitenland wordt geheven moet Nederland aftrek ter voorkoming van dubbele belasting geven. De inhaalregeling houdt in, het bedrag van een inhaalbeschikking wordt vastgesteld, moet worden ingehaald. Het bedrag wat is vastgesteld door middel van een inhaalbeschikking wordt in mindering gebracht op het bedrag ter grootte van de positieve inkomsten uit het buitenland. Hierdoor ontstaat geen of een kleinere aftrek ter voorkoming van dubbele belasting. Juridische dubbele belasting is het gevolg.

2.7 Doorschuifregeling

Het bedrag van de aftrek om dubbele belasting te voorkomen mag niet hoger zijn dan het bedrag dat de belastingplichtige is verschuldigd aan inkomstenbelasting in de betreffende box (Belastingdienst, 2013, p. 2). In art. 3 lid 4 Uitvoeringsbesluit (IB) 2001 is dit opgenomen. In paragraaf 2.4 is de berekening aan bod gekomen. Wanneer het buitenlandse inkomen uit werk en woning hoger is dan het wereldinkomen (noemerinkomen), dan wordt de aftrek ter voorkoming van dubbele belasting hoger dan de verschuldigde belasting. In deze gevallen

geldt de doorschuifregeling. Door middel van een voor bezwaar vatbare beschikking af te geven door de Belastingdienst kan het bedrag wat boven het wereldinkomen uit komt, worden doorgeschoven naar volgend jaar. Hierdoor wordt de buitenlandse belastingplichtige het volgende jaar gecompenseerd voor de aftrek ter voorkoming van dubbele belasting die nog niet in aanmerking is genomen.

2.8 Fiscale partner

Om te kwalificeren als fiscale partner moet in art. 5a Algemene wet inzake rijksbelasting (AWR) worden gekeken. Hier wordt het begrip fiscale partner gedefinieerd. *'Als partner wordt aangemerkt: a. de echtgenoot b. de ongehuwde meerderjarige persoon waarmee de ongehuwde meerderjarige belastingplichtige een notarieel samenlevingscontract is aangegaan en met wie hij staat ingeschreven op het hetzelfde woonadres in de basisregistratie personen of een daarmee naar aard en verstrekking overeenkomende registratie buiten Nederland.'* Bij sub b worden twee voorwaarden gesteld waaraan de belastingplichtigen moeten voldoen. Een notarieel samenlevingscontract moet worden opgesteld en de belastingplichtigen moeten op hetzelfde woonadres staan ingeschreven.

In art. 1.2 Wet IB 2001 staat een aanvulling op het begrip fiscale partner. Om te kwalificeren voor fiscale partner moet naar beide artikelen worden gekeken, zie art. 5a AWR en art. 1.2 Wet IB 2001. In art. 1.2 Wet IB 2001 staan de voorwaarden waar de belastingplichtige aan moet voldoen, wil het kwalificeren als fiscale partner.. Het voordeel van fiscale partner zijn, is dat de gemeenschappelijke inkomensbestanddelen kunnen worden verdeeld tussen de beide partners (Gubbels, 2001, p. 1682). In art. 2.17 lid 5 sub a t/m c Wet IB 2001 staat beschreven welke gemeenschappelijke inkomensbestanddelen dat zijn. Het gaat om belastbare inkomsten uit eigen woning, het inkomen uit aanmerkelijk belang vóór vermindering met de persoonsgebonden aftrek en de persoonsgebonden aftrek.

Op grond van de huidige wetgeving kunnen fiscale partners, met inkomen in Nederland, beiden gebruikmaken van het keuzerecht (Smolders, 2013, p. 10). Bij de aangiften moeten belastingplichtigen dat aangeven. In art. 2.5 lid 1 Wet IB 2001 derde volzin staat dat een persoon die niet-belastingplichtig is in Nederland, kan kiezen voor toepassing van de regels van deze wet voor binnenlandse belastingplichtigen, indien hij daardoor wordt aangemerkt als partner van een belastingplichtige. HvJ EG heeft een arrest gewezen over de behandeling van fiscale partners. In het arrest HvJ EG 16 mei 2000, C-87/99, BNB 2001/79 is dit naar voren gekomen. Belanghebbende, Zurstrassen, en zijn echtgenote hebben de Belgische nationaliteit. Belanghebbende verblijft doordeweeks in Luxemburg, waar hij in loondienst werkzaam is en 98% van het gezinsinkomen verdient. De echtgenote woont met hun kinderen in België. Belanghebbende wordt in Luxemburg op grond van zijn verblijfplaats

als binnenlandse belastingplichtige aangemerkt. Hij komt in Luxemburg niet in aanmerking voor een gunstiger indeling in de tariefgroep voor gehuwden, omdat daarvoor als voorwaarde geldt dat de niet-gescheiden levende echtgenoten beiden in Luxemburg moeten verblijven. Volgens HvJ EG werd het verschil in behandeling als discriminatie gezien. In het Zurstrassen-arrest heeft het HvJ EG uitgemaakt dat belastingvoordelen voor ingezetene partners, die aangrijpen bij de gezinssituaties ook moeten worden gegeven aan een werknemer en zijn partner die nagenoeg hun gehele gezinsinkomen verwerven in de werkstaat (HvJ EG 16 mei 2000, C-87/99, BNB 2001/79).

2.9 Doelmatigheid en doeltreffendheid

Onder doelmatigheid wordt verstaan, het met zo weinig mogelijk regelingen het beoogde doel behalen. Wanneer de belastingplichtige niet meer voor de keuzeregeling opteert, kan de inhaal- en terugploegregeling in werking treden. Deze regelingen worden gebruikt ten nadele van de belastingplichtigen (Pechholt, Douven & Essers, 2008, p. 132). Om de belastbare grondslag in Nederland te willen berekenen, moet Nederland voorkoming van dubbele belasting geven. Door de introductie van de verschillende regelingen wordt uiteindelijk het te belasten inkomen ook daadwerkelijk belast. De keuzeregeling is niet doelmatig vanwege mogelijke regelingen die kunnen optreden in het geval niet meer voor de keuzeregeling wordt gekozen. Onder het keuzerecht moet het wereldinkomen worden opgegeven, dit is in art. 3 lid 5 Uitvoeringsbesluit IB 2001 opgenomen. Door de twee methodes die in paragraaf 2.4 zijn besproken, wordt aftrek ter voorkoming van dubbele belasting gegeven. In Nederland moet de belastingplichtige het wereldinkomen opgeven. Het inkomen wat in het buitenland is verdiend, wordt door middel van voorkoming van dubbele belasting uit de belastbare grondslag geëlimineerd. De keuzeregeling is als doeltreffend te beschouwen. De buitenlandse belastingplichtige wordt door de keuzeregeling hetzelfde behandeld als binnenlandse belastingplichtige. Door middel van een voorkoming van dubbele belasting te geven, wordt het inkomen wat in Nederland is verdiend ook daadwerkelijk in Nederland belast.

2.10 Conclusie

Om tot een conclusie te komen worden de voor- en nadelen van het keuzerecht opgesomd. Elk jaar heeft de buitenlandse belastingplichtige de keuze om voor de keuzeregeling te opteren. Zo worden de buitenlandse belastingplichtige en binnenlandse belastingplichtige als gelijk behandeld. Bij deze gelijke behandeling komt het erop neer dat een buitenlandse belastingplichtige recht heeft op de persoonsgebonden aftrek, heffingskortingen, het heffingsvrije vermogen en aftrek van hypotheekrente die betaald is ter zake van een lening, ter financiering van een woning in het buitenland gelegen. Dit zijn de voordelen van de keuzeregeling, die de belastingplichtige kan genieten. Niet alle buitenlandse

belastingplichtigen kunnen opteren voor dezelfde behandeling als binnenlands belastingplichtigen. Art. 2.5 lid 1 Wet IB 2001 staan de landen, waarvan de inwoners kunnen opteren voor de keuzeregeling. Fiscaal partner zijn kan belastingvoordelen opleveren. De gemeenschappelijke inkomensbestanddelen kunnen vrij worden toegerekend aan de partners. Hierdoor kan belasting worden bespaard.

Door gebruik te maken van de keuzeregeling moet het wereldinkomen worden opgegeven. De keuzeregeling is ruimer dan het EU-recht voorschrijft. Stel dat Een buitenlandse belastingplichtige 10% van het wereldinkomen in Nederland verdient. Wanneer de belastingplichtige voor de keuzeregeling opteert heeft deze recht op dezelfde fiscale behandeling als binnenlandse belastingplichtige. De buitenlandse belastingplichtige mag onder andere de hypotheekrenteaf trek in mindering brengen op het inkomen. De belastbare grondslag zal in Nederland daardoor kleiner zijn. Dit is een nadeel van de keuzeregeling, omdat het te ruim is opgezet. Kortom, de regeling is niet doelmatig.

Voor het inkomen wat in het buitenland is belast, verleent Nederland aftrek ter voorkoming van dubbele belasting. Wanneer de belastingplichtige niet meer kiest voor de keuzeregeling kunnen er enkele nadelige regelingen in werking treden. In dit geval zijn dat de inhaalregeling, de terugploegregeling en mogelijk de doorschuifregeling. Deze regelingen zijn in eerder in dit hoofdstuk aan bod gekomen. Door de nadelige regelingen ten opzichte van de belastingplichtige die kunnen intreden, is de keuzeregeling niet doelmatig. De belastingdienst moet de aftrek ter voorkoming van dubbele belasting berekenen. Er wordt geen inkomensverklaring door de buitenlandse belastingplichtige afgegeven aan de Belastingdienst van Nederland. Het vergt veel tijd om alle informatie op te vragen van de buitenlandse belastingplichtigen. De huidige regeling is doeltreffend. Het beoogde doel wordt behaald. De buitenlandse belastingplichtige heeft recht op dezelfde fiscale behandeling als binnenlandse belastingplichtigen. Daarnaast wordt het inkomen wat in Nederland is verdiend ook daadwerkelijk belast in Nederland.

Hoofdstuk 3 Jurisprudentie

3.1 Inleiding

Door middel van allerlei jurisprudentie is in de loop der jaren verdere invulling gegeven aan de fiscale behandeling in de sfeer van de inkomstenbelasting van niet-inwoners. De arresten die worden besproken hebben tot menige discussies geleid. Mede door ontwikkelingen in de jurisprudentie van HvJ is het keuzerecht steeds meer onder druk komen te staan (Pötgens, 2013, p. 1348). Het vervangen van de keuzeregeling door de nieuwe regeling heeft als gevolg, dat de Nederlandse regeling meer aansluit bij het EU-recht (Korving, 2014, p.1).. In dit hoofdstuk worden enkele belangrijke arresten nader toegelicht die over de behandeling van niet-inwoners gaan. Dit zal op chronologische volgorde zijn wat betreft jaartallen. Het Schumacker-arrest, HvJ EG 14 februari 1995, C-297/93 en het Zurstrassen-arrest, HvJ EG 16 mei 2000, C-87/99 zijn al aan bod gekomen en worden daarom niet wederom besproken.

Ten eerste wordt het Grensambtenaren-arrest besproken, HR 12 maart 1980, BNB 1980/170 (paragraaf 3.2). Waarin staat beschreven dat de belastingverdragen voorrang hebben op de nationale wetgeving. Ten tweede wordt het Gschwind-arrest behandeld, HvJ EG 14 september 1999, C-391/97 (paragraaf 3.3). In dit arrest speelt het inkomenscriterium een essentiële rol. Ten derde wordt het De Groot-arrest besproken, HvJ EG 12 december 2002, C-358/00 (paragraaf 3.4). Dit is een relevant arrest en betreft de Nederlandse wijze van berekening van aftrek ter voorkoming van dubbele belasting. De manier waarop Nederland aftrek ter voorkoming van dubbele belasting toepast, wordt door het HvJ in strijd met het vrije verkeer van werknemers binnen de EU geacht. Ten vierde het Renneberg-arrest, HvJ EU 16 oktober 2008, C-527/06 (paragraaf 3.5). Dit is een arrest dat vergelijkbaar is met het Grensambtenaren-arrest, maar het kent wel een andere uitkomst. Het is dus van belang om de feiten van de arresten naast elkaar te zetten en te bezien hoe het komt dat het HvJ EU tot een andere uitspraak komt. Ten vijfde wordt het Gielen-arrest behandeld HvJ EU 18 maart 2010, C-440/08 (paragraaf 3.6). De buitenlandse ondernemer heeft in Nederland een vaste inrichting. De ondernemer wil gebruik maken van de ondernemingsfaciliteiten waar het urencriterium geldt. Tot slot wordt het Commissie/Estland-arrest besproken HvJ EU 10 mei 2012, C-39/10 (paragraaf 3.7). In dit arrest wordt van het inkomenscriterium van 90% afgeweken. Als afsluiting van dit hoofdstuk wordt een conclusie over de verschillende arresten gegeven (paragraaf 3.8).

3.2 Grensambtenaren-arrest

Een ambtenaar woonde in België, maar hij werkte in Nederland. Hij wilde zijn hypotheekrente in aftrek brengen op zijn Nederlandse inkomen. Volgens de Nederlandse wetgeving werd de ambtenaar geacht in Nederland te wonen. In het belastingverdrag tussen

Nederland en België werd hij aangemerkt als inwoner van België. Nederland mocht heffen over het arbeidsinkomen en België over de inkomsten uit de eigen woning. De ambtenaar wilde graag hypotheekrenteaftrek op het Nederlandse inkomen hebben. Nederland mocht niet heffen over de eigen woning in België op grond van het belastingverdrag. De Hoge Raad heeft in 1980 geoordeeld dat het belastingverdrag voorrang krijgt boven de nationale wetgeving. De ambtenaar kreeg geen aftrek van hypotheekrente op zijn Nederlandse inkomen. Nederland mocht niet heffen over inkomensbestanddelen die niet aan Nederland zijn toegewezen (HR 12 maart 1980, BNB 1980/170).

3.3 Gschwind-arrest

Gschwind woonde met zijn vrouw en kinderen in Nederland, maar werkte in Duitsland en verdiende daar DM 74.000. Hij verdiende 58% van het gezinsinkomen in Duitsland en zijn vrouw verdiende 42% van het gezinsinkomen in Nederland. Gschwind wilde gebruik maken van het splitsingsstelsel. Hierbij wordt het gezinsinkomen gelijkelijk over de partners verdeeld. Dat is op grond van de Duitse wetgeving van toepassing als minimaal 90% van het gezinsinkomen in Duitsland wordt verdiend of het niet in Duitsland belaste inkomen maximaal DM 24.000 bedraagt. De vraag die centraal stond is of de Duitse fiscus terecht het splitsingsstelsel niet toepaste bij Gschwind. Het HvJ EG constateerde dat de persoonlijke- en gezinssituatie in Nederland als woonstaat in aanmerking konden worden genomen. Het HvJ EG bevestigde in het arrest dat het inkomenscriterium op tenminste 90% mocht worden gesteld. De beslissing van de Duitse fiscus was daardoor niet in strijd met het vrije verkeer van werknemers (HvJ EG 14 september 1999, C-391/97).

3.4 De Groot-arrest

De Groot woonde en werkte in Nederland, maar werkte ook voor een concern in andere landen van de EU. De Groot was gescheiden en betaalde alimentatie aan zijn ex-vrouw. Hij moest in Nederland belasting betalen over zijn gehele inkomen, maar had recht op een vermindering van die belasting, omdat de belastingheffing over het buitenlandse deel van zijn inkomen volgens het belastingverdrag niet aan Nederland toekwam. Door de wijze waarop de vermindering werd berekend, had De Groot niet het volledige belastingvoordeel van zijn belastingvrije som en van de aftrek van de alimentatie die hij aan zijn ex-vrouw betaalde. De vraag was of het Besluit voorkoming van dubbele Belasting (BvdB) 2001 juist was toegepast. Volgens het HvJ EG moest Nederland bij de berekening van de verschuldigde belasting ervoor zorgen dat iemand die in Nederland woont, het volledige fiscale profijt heeft van zijn belastingvrije som en zijn persoonlijke aftrekposten. Dit is alleen het geval wanneer in een ander land geen rekening wordt gehouden met de persoonlijke aftrekposten (HvJ EG 12 december 2002, C-358/00). Het HvJ EG heeft in dit arrest bepaald,

dat de Nederlandse wijze van berekenen van de aftrek ter voorkoming van dubbele belasting onder omstandigheden in strijd is met het vrije verkeer van werknemers binnen de EU (art. 45 VwEU). Door deze uitspraak heeft Nederland op 8 april 2005 het BvdB 2001 gewijzigd (Besluit van 8 april 2005). De berekening van aftrek ter voorkoming van dubbele belasting is toen aangepast.

3.5 Renneberg-arrest

Renneberg was een grensambtenaar die in België woonde en in Nederland werkzaam was. Het betreft een casus die vergelijkbaar is met het Grensambtenaren-arrest. De ambtenaar wilde de negatieve inkomsten uit de eigen woning in mindering brengen op zijn inkomen uit Nederland. De Nederlandse Belastingdienst accepteerde dit niet, omdat België de bevoegdheid had om over de inkomsten uit de woning te heffen. De vraag was of dit wel toegestaan was met betrekking tot de vrijheden. De vijf vrijheden zijn: vrijheid van kapitaal, vrijheid van goederenverkeer, vrijheid van diensten, vrijheid van werknemersverkeer en vrijheid van vestiging. Het HvJ EU heeft geoordeeld dat het een beperking van vrijheid van werknemersverkeer was. Een niet-inwoner werd anders behandeld dan een Nederlandse inwoner. De ambtenaar had geen andere inkomsten in België, zodat de hypotheekrente ook niet ten laste van zijn Belgische inkomen kon komen. De werkstaat hield hier geen rekening mee, daarom was volgens het HvJ EU sprake van een belemmering in de vrijheid van werknemers. Renneberg voldeed aan het Schumacker-criterium van 90% en Nederland zou dan rekening moeten houden met de eigen woning die hij in België had (HvJ EU 16 oktober 2008, C-527/06).

Het Grensambtenaar-arrest en het Renneberg-arrest hebben veel met elkaar gemeen, maar met een andere uitkomst. In het Grensambtenaren-arrest is er getoetst of het belastingverdrag voorrang had boven de nationale wet en is door de Hoge Raad in Nederland gewezen. In het Renneberg-arrest is één van de vrijheden getoetst en is door HvJ EU in 2008 gewezen. Bij het Grensambtenaren-arrest is er getoetst aan de nationale wetgeving en bij het Renneberg-arrest aan de Europese wetgeving.

3.6 Gielen-arrest

Gielen was een Duitse ondernemer en had in Nederland een vaste inrichting. Gielen wilde in Nederland gebruik maken van de ondernemersfaciliteiten. Om gebruik te willen maken van art. 3.76 Wet IB 2001 moest Gielen voldoen aan het urencriterium. Het urencriterium wordt in art. 3.6 Wet IB 2001 beschreven. De Nederlandse Belastingdienst weigerde om de zelfstandigenaftrek te geven aan de heer Gielen, omdat hij niet voldeed aan het gewerkte aantal uren in Nederland. De vraag was of hier sprake was van discriminatie. Het HvJ EU meende dat er van discriminatie sprake was. Dit vormde een belemmering in de vrijheid van

vestiging (art. 48 VwEU). De binnenlandse belastingplichtige ondernemer mocht wel alle Nederlandse gewerkte uren meetellen. De buitenlandse belastingplichtige ondernemer zou alleen de Nederlandse gewerkte aantal uren mogen meetellen en niet de uren die elders werden gemaakt. Hierdoor had de buitenlandse belastingplichtige ondernemer minder kans op ondernemingsfaciliteiten, waarvoor het urencriterium geldt. Dit acht het HvJ in strijd met de vrijheid van vestiging (HvJ EU 18 maart 2010, C-440/08).

3.7 Commissie/Estland-arrest

Een vrouw woonde in Finland en ontving een pensioen uit Finland en Estland. In het belastingverdrag tussen deze twee staten stond dat Finland mocht heffen over het Finse pensioen en Estland over het Estlandse pensioen. De mevrouw ontving geringe pensioenen. In Finland was het Finse pensioen zo laag, dat er geen belasting was verschuldigd. In Estland was er eveneens sprake van een geringe pensioen, waar wel belasting over verschuldigd was. Het gevolg was dat de woonstaat Finland geen rekening kon houden met de persoonlijke- en gezinssituatie van de mevrouw. De werkstaat Estland hield hier ook geen rekening mee. Wanneer de vrouw in Estland had gewoond, had ze belastingvermindering kunnen krijgen, waardoor ze geen belasting zou hoeven te betalen. Wanneer geheel of nagenoeg het wereldinkomen in de werkstaat werd verdiend, moest de werkstaat rekening houden met de persoonlijke- en gezinssituatie van de vrouw. Een verschil in fiscale behandeling tussen een inwoner en niet-inwoner is dan in strijd met de vrijheid van werknemers. Estland moest rekening houden met de Finse aftrekposten, ondanks dat er niet werd voldaan aan het Schumacker-criterium van 90% (HvJ EU 10 mei 2012, C-39/10).

3.8 Conclusie

De keuzeregeling werd oorspronkelijk ingevoerd om de Nederlandse wetgeving in overeenstemming te brengen met het EU-recht. De keuzeregeling werd daarbij zelfs ruimer opgezet dan het EU-recht voorschreef. In de jurisprudentie is een nadere invulling gegeven aan de behandeling van niet-inwoners. Het Schumacker-arrest is de basis van de jurisprudentie over de behandeling van niet-inwoners. In het arrest is het inkomenscriterium van minimaal 90% opgenomen. In het Gschwind-arrest wordt eveneens aan het inkomenscriterium van minimaal 90% gerefereerd. Per 1 januari 2015 wordt het 90%-criterium ingevoerd. Hierdoor sluit de regeling meer aan bij het EU-recht. In hoofdstuk 4 wordt de nieuwe regeling voor buitenlandse belastingplichtigen besproken.

Hoofdstuk 4 Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen

4.1 Inleiding

Per 1 januari 2015 treedt de wetgeving voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen in. De Nederlandse wetgever heeft daarmee nauwere aansluiting gezocht bij de EU-jurisprudentie (Korving, 2014, p. 1). De keuzeregeling komt te vervallen en wordt vervangen door een nieuw artikel over buitenlandse belastingplichtigen. Om een vergelijking te kunnen maken tussen de huidige regeling en de nieuwe regeling, wordt in dit hoofdstuk de nieuwe regeling besproken. Het nieuwe artikel over kwalificerende buitenlandse belastingplichtige wordt in hoofdstuk 7, belastingheffing van buitenlandse belastingplichtigen van de Wet IB 2001 opgenomen. Na art. 7.7 Wet IB 2001 wordt art. 7.8 Wet IB 2001 ingevoegd voor de kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen. In dit hoofdstuk wordt eerst de achtergrond van de nieuwe regeling besproken (paragraaf 4.2). Om tot een conclusie te komen wordt de nieuwe regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtige nader toegelicht. Eerst zullen de eerste, de tweede en het derde lid besproken worden (paragraaf 4.3). Ten tweede wordt het vierde lid toegelicht (paragraaf 4.4). Hier worden de criteria opgesomd, om zich een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige te kunnen noemen. Ten derde wordt het vijfde lid besproken (paragraaf 4.5). Vervolgens wordt het laatste lid van art. 7.8 Wet IB 2001 nader omschreven (paragraaf 4.6). In dit hoofdstuk komt het fiscale partnerbegrip eveneens aan bod (paragraaf 4.7). Daarna wordt de te verwachten doelmatigheid en doeltreffendheid van de nieuwe regeling besproken (paragraaf 4.8). Ter afronding volgt een conclusie over de nieuwe regeling (paragraaf 4.9) ten aanzien van de verwachten doeltreffendheid en doelmatigheid.

4.2 Achtergrond

De keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 wordt per 1 januari 2015 afgeschaft en vervangen door een 90%-regeling. Hiermee tracht de Nederlandse regering nauwer aan te sluiten bij het EU-recht in het algemeen en in het bijzonder het Schumacker-doctrine. Dit sluit nauwer aan op het EU-recht, omdat HvJ het inkomenscriterium op minimaal 90% heeft gesteld. De personele werkingsfeer is beperkter dan onder de keuzeregeling. Dit betekent dat voortaan alleen buitenlandse belastingplichtigen die geheel of nagenoeg hun wereldinkomen in Nederland verdienen, in aanmerking kunnen komen voor persoonlijke aftrekposten. Deze buitenlandse belastingplichtigen worden op grond van het nieuwe art. 7.8 lid 4 Wet IB 2001 als kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen aangemerkt. Hiermee past Nederland feitelijk het Schumacker-criterium van het HvJ EU toe (Korving, 2014, p. 1).

4.3 Art. 7.8 lid 1, lid 2 en lid 3

Een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige heeft recht op dezelfde persoonlijke tegemoetkomingen als een binnenlandse belastingplichtige. Deze tegemoetkomingen worden deels genoemd in art. 7.8 lid 1 en lid 2 Wet IB 2001 (Pötgens, 2013, p. 1352). Op basis hiervan worden kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen niet zwaarder belast dan binnenlandse belastingplichtigen (Belastingplan, 2014, p. 4). Art. 7.8 lid 3 Wet IB 2001 is een vangnetbepaling, die bepaalt dat wanneer de belastingplichtige of zijn partner de aftrekposten in het woonland in aanmerking kan nemen, deze niet in Nederland in kan toepassen (Belastingplan, 2014, pp. 3-4).

4.4 Art. 7.8 lid 4

4.4.1 Inleiding

In art. 7.8 lid 4 Wet IB 2001 wordt de term kwalificerende buitenlandse belastingplichtige beschreven. Om te kwalificeren moet de belastingplichtige aan enkele voorwaarden voldoen. Ten eerste moet de buitenlandse belastingplichtige voldoen aan het landencriterium. Ten tweede moet aan het inkomenscriterium van 90% worden voldaan. Ten derde moet de buitenlandse belastingplichtige een inkomensverklaring afgeven aan de Belastingdienst. Dit zijn cumulatieve voorwaarden waar de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige aan moet voldoen.

4.4.2 Landencriterium

Onder de nieuwe regeling kunnen de volgende inwoners van een land kwalificeren voor de nieuwe regeling. Dit zijn de inwoners de Europese Economische Ruimte (EER), Zwitserland en de BES-eilanden. Tot de EER behoren alle landen van de EU, Liechtenstein, Noorwegen en IJsland.

4.4.3 Inkomenscriterium

Aan de nieuwe regeling is een inkomenscriterium verbonden. De belastingplichtige moet minimaal 90% van zijn wereldinkomen in Nederland verdienen. Deze 90% is gebaseerd op het Schumacker-arrest, HvJ EG C-279/93. Belastingplichtigen die aan het inkomenscriterium voldoen, moeten eveneens aan het landencriterium voldoen.

4.4.4 Inkomensverklaring

De buitenlandse belastingplichtige die gebruik wil maken van de nieuwe regeling die per 1 januari 2015 in werking treedt, moet een inkomensverklaring aan de Belastingdienst in Nederland afgeven. De belastingautoriteit in de woonstaat van de belastingplichtige moet van het totale inkomen een inkomensverklaring afgeven. Zo krijgt Nederland inzicht in het wereldinkomen van de buitenlandse belastingplichtige. Vervolgens wordt aan de hand van

Nederlandse maatstaven getoetst of de belastingplichtige wel of niet voldoet aan het 90%-criterium (Smolders, 2013, p. 9).

In art. 7.8 Wet IB 2001 is een delegatiebepaling opgenomen. Deze bepaling voorziet erin dat bij Algemene Maatregel van Bestuur eisen kunnen worden gesteld aan de inkomensverklaring. Daarnaast regelt de delegatiebepaling dat bij Algemene Maatregel van Bestuur regels kunnen worden gesteld op grond waarvan om doelmatigheidsredenen de verklaring achterwege kan blijven. Hierbij kan worden gedacht aan buitenlandse belastingplichtigen die al jaren op rij voldoen aan de criteria voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen en waarbij het niet voor de hand ligt dat er wijzigingen in de situatie optreden (Belastingplan 2014, MvT, *Kamerstukken II 2013/14*, 33 752, nr. 3, p. 42).

4.5 Art. 7.8 lid 5

In art. 7.8 lid 5 Wet IB 2001 wordt bepaald wat het verzamelinkomen is van een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige. De regels voor binnenlandse belastingplichtige gelden om het verzamelinkomen te berekenen van een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige. Het verzamelinkomen bestaat uit het inkomen uit werk en woning, het inkomen uit aanmerkelijk belang, het belastbare inkomen uit sparen en beleggen. Dit staat opgenomen in art. 2.18 Wet IB 2001. Het verzamelinkomen wordt verminderd met de negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen, negatieve persoonsgebonden aftrek en belastbare inkomsten uit eigen woning en vermeerderd met de uitgaven voor inkomensvoorzieningen, persoonsgebonden aftrek en aftrek wegens geen of geringe eigenwoningsschuld. Op deze manier wordt de juiste grondslag bepaald (Belastingplan, 2014, p. 5).

4.6 Art. 7.8 lid 6

In art. 7.8 lid 6 Wet IB 2001 is een bepaling opgenomen, dat wanneer het wereldinkomen van een buitenlandse belastingplichtige voor minder dan 90% in Nederland aan de loonbelasting of de inkomstenbelasting is onderworpen, deze groep buitenlandse belastingplichtigen alsnog kan kwalificeren voor de regeling. Dit geldt voor de buitenlandse belastingplichtigen die inwoner zijn van de EER, Zwitserland of de BES-eilanden (Belastingplan, 2014, p. 5). Deze bepaling is opgenomen om snel en adequaat te kunnen reageren op ontwikkelingen in de jurisprudentie van het HvJ EU. Zo kunnen er ook regels worden gesteld voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtige voor een deel van het jaar (Belastingplan 2014, MvT, *Kamerstukken II 2013/14*, 33 752, nr. 3, p. 43).

4.7 Fiscale partner

In paragraaf 2.8 van deze scriptie is het fiscale partnerbegrip besproken. Met ingang van 1 januari 2015 komt art. 1.2 Wet IB 2001 "Uitbreiding en beperking partnerregeling" anders uit

te zien. In art. 1.2 lid 4 Wet IB 2001 staan de uitzonderingen wanneer belastingplichtigen niet als fiscale partner kunnen worden gezien. In het Belastingplan is het volgende opgenomen bij art. 1.2 lid 4 onderdeel b: *'Een persoon die geen inwoner is van Nederland, tenzij de persoon: 1°. een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige als bedoeld in artikel 7.8 is, of 2°. inwoner is van een andere lidstaat van de Europese Unie, een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, Zwitserland of de BES eilanden en het gezamenlijke inkomen, bedoeld in artikel 7.8, vijfde lid, van hem en de belastingplichtige geheel of nagenoeg geheel in Nederland is onderworpen aan de loonbelasting of inkomstenbelasting.'*

Met ingang van 1 januari 2015 worden buitenlandse belastingplichtigen als fiscaal partner aangemerkt wanneer aan één van de twee alternatieve eisen wordt voldaan. De eerste eis is dat de partner van een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige slechts als fiscale partner wordt aangemerkt als hij of zij zelf ook kwalificerend buitenlands belastingplichtig is. Een alternatieve eis is, dat het gezamenlijke inkomen van de partners voor meer dan 90% in Nederland aan de loonbelasting of de inkomstenbelasting is onderworpen. Anders geldt de regeling uitsluitend voor de buitenlandse belastingplichtige die individueel voldoet aan het 90%-criterium (Korving, 2014, p. 1).

4.8 Doelmatigheid en doeltreffendheid

Onder doelmatigheid wordt verstaan, het met zo weinig mogelijk regelingen het beoogde doel behalen. Onder doeltreffend wordt verstaan, in hoeverre het beoogde doel wordt bereikt. De keuzeregeling is een complexe regeling, die (op onderdelen) strijdig is met het Europees recht. De keuzeregeling maakt plaats voor de nieuwe regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen (Smolders, 2013, p.11). Volgens Smolders (2013) lijkt de nieuwe regeling voor de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige eenvoudiger en sluit deze beter aan bij het Europees recht dan de huidige keuzeregeling. Hij zegt wel dat de nieuwe regeling verder in lijn moet worden gebracht met het Europees recht. Ook concludeert Pötgens (2013) dat de nieuwe regeling eenvoudiger en beter uitvoerbaar wordt, terwijl de regeling doeltreffend blijft. Dit wordt onderbouwd door Pötgens (2013) die formuleert dat de inkomensverklaring zou worden gebruikt om bevestiging te vragen van de belastingautoriteiten van de woonstaat. Hierdoor is het ook niet langer nodig het totale of wereldinkomen om te rekenen naar Nederlandse maatstaven. In het Belastingplan (2014) wordt ook over de eenvoudige regeling gesproken. In de nieuwe regeling worden bij kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen alleen de inkomsten uit Nederland belast, net als bij andere buitenlandse belastingplichtigen. De voorkomingsregels in het Uitvoeringsbesluit IB 2001, de terugploegregeling en de inhaalregeling komen te vervallen (Korving, 2014, p. 1).

Met de komst van de nieuwe regeling zal de doelmatigheid toenemen. Door de invoering van de nieuwe regeling per 1 januari 2015 sluit de regeling beter aan op het EU-recht. Het Schumacker-criterium wordt ingevoerd. De belastbare grondslag is makkelijker te berekenen dan nu. De belastingplichtige moet voor de regeling kwalificeren.. Zowel de nieuwe regeling als de keuzeregeling zijn doeltreffend. Het inkomen van de buitenlandse belastingplichtige wordt daadwerkelijk in Nederland belast. Aftrek ter voorkoming van dubbele belasting moet niet meer worden gegeven. De berekening in paragraaf 2.4) is niet langer van toepassing. Het wereldinkomen is alleen nodig om te kijken of er aan het Schumacker-criterium wordt voldaan. Dit moet uit de inkomensverklaring blijken, die de buitenlandse belastingplichtige moet afgeven aan de Belastingdienst in Nederland.

4.9 Conclusie

Met de komst van de nieuwe regeling kwalificerende buitenlandse belastingplichtige per 1 januari 2015 wordt de regeling eenvoudiger, vergeleken met de keuzeregeling. In de literatuur wordt over de eenvoudige regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtige gesproken. De buitenlandse belastingplichtige moet aan de Belastingdienst van Nederland laten zien wat het wereldinkomen is. Dit gebeurt door middel van een inkomensverklaring die wordt afgegeven door de Belastingdienst van de woonstaat. Aan de hand van Nederlandse maatstaven wordt er gekeken of de buitenlandse belastingplichtige kwalificeert. Kwalificeert de buitenlandse belastingplichtige, dan wordt alleen het Nederlandse inkomen belast. Door de nieuwe regeling in te voeren komen verschillende regelingen te vervallen die in hoofdstuk 2 van deze scriptie aan de orde zijn gekomen. In art. 7.8 lid 6 Wet IB 2001 is een uitzondering opgenomen wanneer de buitenlandse belastingplichtige niet voldoet aan de gestelde cumulatieve voorwaarden. De eerste eis is dat de partner van een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige slechts als fiscale partner wordt aangemerkt als hij of zij zelf ook kwalificerend buitenlands belastingplichtig is. Een alternatieve eis is, dat het gezamenlijke inkomen van de partners voor meer dan 90% in Nederland aan de loonbelasting of de inkomstenbelasting is onderworpen. Voldoet de partner niet aan het inkomenscriterium dan valt de partner niet onder de regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtige. Hierdoor kunnen de partners niet de volledige aftrekpost in mindering brengen op het inkomen in Nederland. Het gezamenlijke inkomen van de belastingplichtigen moet voldoen aan het 90%-criterium om de volledige aftrekpost in mindering te brengen.

De nieuwe regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is doelmatig voor de buitenlandse belastingplichtige en de Belastingdienst. Het sluit meer aan bij het EU-recht. Dit komt doordat de regeling eenvoudiger en beter uitvoerbaar is voor de belastingplichtige en de Belastingdienst. De Belastingdienst moet alleen het inkomen belasten wat in

Nederland is verdiend. Voor de belastingplichtige is de regeling eveneens eenvoudiger in vergelijking met de huidige regeling. De nieuwe regeling is daarmee doelmatiger. De nieuwe regeling zal eveneens doeltreffend blijven vergeleken met de huidige regeling. Het inkomen wat in Nederland is verdiend, wordt ook in Nederland belast.

Hoofdstuk 5 Vergelijking van de regelingen

5.1 Inleiding

De keuzeregeling is in hoofdstuk 2 van deze scriptie behandeld. In hoofdstuk 3 is de jurisprudentie behandeld van de behandeling van buitenlandse belastingplichtigen. In hoofdstuk 4 van deze scriptie is de nieuwe regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtige besproken. In dit vijfde hoofdstuk wordt een vergelijking tussen de keuzeregeling en de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige ten aanzien van doelmatigheid en doeltreffendheid gemaakt (paragraaf 5.2). Tot slot wordt er een conclusie over de vergelijking van de regelingen gegeven (paragraaf 5.3).

5.2 Vergelijking

5.2.1 Inleiding

In deze paragraaf wordt een vergelijking tussen de keuzeregeling en de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige gemaakt. Ten eerste wordt er een inleiding gegeven. Ten tweede wordt een vergelijking van het inkomen gemaakt. Wat voor inkomen moet er worden opgegeven onder de verschillende regelingen? Ten derde wordt de vergelijking met het landencriterium gemaakt. Vervolgens komt de vergelijking van behandeling van fiscale partners aan bod. Tot slot volgt een conclusie.

5.2.2 Voorwaarden

Onder de huidige regeling kan elke buitenlandse belastingplichtige opteren voor de keuzeregeling. Het maakt voor de buitenlandse belastingplichtige niet uit hoeveel inkomen van het wereldinkomen in Nederland wordt verdiend. Wel moet aan het 'landencriterium' worden voldaan. Onder de nieuwe regeling moet de belastingplichtige kwalificeren. De belastingplichtige moet minimaal 90% van zijn wereldinkomen in Nederland verdienen. De Belastingdienst kan dit controleren door middel van een inkomensverklaring van de belastingplichtige, deze inkomensverklaring moet de Belastingdienst van de woonstaat afgeven. Uit de inkomensverklaring is op te maken wat het wereldinkomen is van de buitenlandse belastingplichtige. Onder de huidige regeling is het niet nodig om een inkomensverklaring af te geven. Er kunnen meer inwoners van toegestane landen opteren voor de keuzeregeling, vergeleken met de nieuwe regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen. De Nederlandse regeling is vervolgens wel of niet van toepassing op grond van de aanwezige criteria. De regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen wordt aangescherpt. Het gevolg is dat door de nieuwe regeling minder belastingplichtigen kunnen kiezen voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen (Belastingplan 2014, MvT, *Kamerstukken II 2013/14*, 33 752, nr. 11, p. 74).

5.2.3 Inkomen

Bij de keuzeregeling moet het wereldinkomen worden opgegeven. De belastingplichtige moet het inkomen opgeven en de Belastingdienst dient dit te controleren. Door middel van een regeling (zie paragraaf 2.4) wordt een voorkoming van dubbele belasting gerealiseerd. Uiteindelijk wordt het in Nederland belastbare inkomen berekend. Onder de nieuwe regeling moeten de buitenlandse belastingplichtigen een inkomensverklaring afgeven. Hier op staat het wereldinkomen van de buitenlandse belastingplichtige. Aan de hand van Nederlandse maatstaven wordt gekeken of aan het inkomenscriterium van minimaal 90% wordt voldaan. Kwalificeert de buitenlandse belastingplichtige, dan wordt alleen het Nederlandse verdiende inkomen belast. Dit is doelmatiger voor de Belastingdienst en voor de buitenlandse belastingplichtige. De regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtige blijft doeltreffend net als de keuzeregeling. De buitenlandse belastingplichtige heeft recht op dezelfde fiscale behandeling als binnenlandse belastingplichtigen. Onder de huidige regeling wordt een voorkoming van dubbele belasting gegeven van het inkomen wat in het buitenland wordt verdiend. Uiteindelijk wordt het verdiende inkomen wel in Nederland belast. Op basis van belastingverdragen wordt het pensioen belast in de woonstaat (buiten Nederland). In paragraaf 2.6 is behandeld wanneer Nederland toch mag heffen over het pensioen. Door de invoering van het inkomenscriterium kunnen omstreeks 13.000 buitenlandse belastingplichtigen niet opteren voor de nieuwe regeling (Belastingplan 2014, MvT, *Kamerstukken II 2013/14*, 33 752, nr. 11, p. 74). In de huidige regeling is geen minimale inkomensgrens opgenomen. De buitenlandse belastingplichtige kwalificeert wel of niet voor de nieuwe regeling van buitenlandse belastingplichtige.

Voor de belastingheffing van de inkomsten van de buitenlandse belastingplichtige moet in het belastingverdrag erop nagelezen worden. Hier zijn afspraken over de belastingheffing van de woonstaat/werkstaat vastgelegd. In de nieuwe regeling worden bij kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen alleen de inkomsten uit Nederland belast, net als bij andere buitenlandse belastingplichtigen. Hierdoor vervalt het progressievoorbehoud en kunnen tevens de voorkomingsregels in het Uitvoeringsbesluit (IB) 2001, de terugploegregeling en de inhaalregeling vervallen. Dit maakt de regeling aanzienlijk eenvoudiger. Bovendien vervallen hiermee enkele elementen van de keuzeregeling die mogelijk in strijd zijn met het EU-recht (Belastingplan, 2014, p. 25).

De regeling zal met ingang van 1 januari 2015 in werking treden om de overgang van de keuzeregeling naar de regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplicht in de praktijk zo geruisloos mogelijk te laten verlopen (Belastingplan 2014, MvT, *Kamerstukken II, 2013-2014*, 33 752, nr. 3, onder 6, p. 25). Er is geen overgangsregeling. Per 1 januari 2015 is de regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtige direct van toepassing. Alleen als

aan de voorwaarden wordt voldaan kan de belastingplichtige nog worden behandeld als binnenlands belastingplichtigen. Door de nieuwe regeling zullen buitenlandse belastingplichtigen die hun inkomen voor minder dan 90% in Nederland verdienen niet meer in aanmerking komen voor dezelfde behandeling als binnenlandse belastingplichtigen.

In 2014 kan de buitenlandse belastingplichtige voor het laatst voor de keuzeregeling kiezen. Het verval van de keuzeregeling leidt tot het niet kunnen toepassen van de inhaal- of de terugploegregeling. Met de afschaffing van art. 2.5 Wet IB 2001 worden die regelingen eveneens afgeschaft. Wanneer de buitenlandse belastingplichtige in 2014 in aanmerking komt voor de inhaal- en doorschuifregeling, zullen deze regelingen niet komen te vervallen in 2015. De gevolgen van de keuzeregeling hebben invloed in het jaar 2015. Voor de terugploegregeling geldt dat niet; daar wordt immers de terugname in een keer geëffectueerd. Deze kan het laatst in 2014 worden toegepast, namelijk als de belastingplichtige ingaande 2014 kiest voor de keuzeregeling (Korving, 2014, p. 1).

5.2.4 Landencriterium

Onder de nieuwe regeling vallen minder landen ten opzichte van de huidige regeling. Inwoners van een land waarmee Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft afgesloten, vallen niet meer onder deze regeling. Het gevolg is dat minder mensen kunnen kiezen om hetzelfde te worden behandeld als een binnenlandse belastingplichtige. Het betreft een groep van omstreeks 3200 buitenlandse belastingplichtigen die niet meer in aanmerking komen voor de kwalificatie als binnenlands belastingplichtige (Belastingplan 2014, MvT, *Kamerstukken II 2013/14*, 33 752, nr. 11, p. 74).

5.2.5 Fiscale partner

Onder de nieuwe regeling geldt voor de fiscale partner dat beide buitenlandse belastingplichtigen moeten voldoen aan de 90%-criterium. Wanneer dit niet zo is, moet het gezamenlijke inkomen aan het inkomenscriterium voldoen. Voldoet de partner niet aan het inkomenscriterium dan valt de partner niet onder de regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtige. Hierdoor kunnen de partners niet de volledige aftrekpost in mindering brengen op het inkomen in Nederland. Onder de huidige regeling kan een niet-belastingplichtige kiezen voor dezelfde fiscale behandeling als een binnenlands belastingplichtige. Het fiscale partnerbegrip wordt aangescherpt. In de nieuwe regeling is naar het Schumacker-criterium gekeken. Het inkomenscriterium van minstens 90% gaat een grens vormen voor kwalificatie van de regeling.

5.3 Conclusie

Door middel van een vergelijking te maken tussen de keuzeregeling en regeling voor de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige kan er een conclusie worden getrokken. Met de komst van de regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen wordt de regeling voor buitenlandse belastingplichtigen aangescherpt. De nieuwe regeling zal naar verwachting doelmatiger zijn dan de huidige regeling. Dit komt doordat het beter aansluit op het EU-recht. Het Schumacker-criterium van 90% wordt ingevoerd. Aftrek ter voorkoming van dubbele belasting moet niet meer worden gegeven, omdat alleen het verdiende inkomen door de buitenlandse belastingplichtigen in Nederland wordt belast. Op basis van belastingverdragen is er duidelijkheid of de woonstaat of de werkstaat mag heffen over inkomensbestanddelen. Zo is het pensioen belast in de woonstaat. De Belastingdienst hoeft geen rekening te houden met het inkomen wat mogelijk nog in het buitenland wordt verdiend. Het inkomen in het buitenland mag maximaal 10% van het wereldinkomen bedragen. Wanneer dit meer is, kwalificeert de buitenlandse belastingplichtige niet voor de regeling. De belastingplichtige moet een inwoner zijn van de deelnemende landen, een inkomensverklaring moet worden afgegeven en minimaal 90% van het wereldinkomen moet in Nederland worden belast. De regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtige zal naar verwachting net zo doeltreffend zijn als de huidige regeling. Het komt er op neer dat hetzelfde inkomen wordt belast. Alleen bij de huidige regeling wordt er voorkoming van dubbele belasting gegeven. Bij de nieuwe regeling gebeurt dit niet, want alleen het Nederlandse inkomen wordt belast. Door het Schumacker-criterium in te voeren sluit de nieuwe regeling beter aan bij het EU-recht.

Hoofdstuk 6 Conclusie

6.1 Inleiding

In deze scriptie staan de keuzeregeling en de nieuwe regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtige centraal. Er is een vergelijking gemaakt tussen de huidige regeling en de nieuwe regeling ten aanzien van doelmatigheid en doeltreffendheid. Onder doelmatigheid wordt verstaan, het met zo weinig mogelijk regelingen het beoogde doel behalen. Onder doeltreffendheid wordt verstaan, in hoeverre het beoogde doel wordt bereikt. De probleemstelling die centraal stond luidt als volgt:

“Is het per 1 januari 2015 in werking te treden art. 7.8 Wet IB 2001 doeltreffender en doelmatiger voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen, dan het huidige art. 2.5 Wet IB 2001?”

6.2 Samenvatting

Om de probleemstelling te beantwoorden, is allereerst de achtergrond van keuzeregeling behandeld in hoofdstuk 2. Het Schumacker-arrest is daarbij van groot belang. In art. 2.5 Wet IB 2001 staan de landen, waarvan de buitenlandse belastingplichtige kunnen opteren voor dezelfde fiscale behandeling als een binnenlandse belastingplichtige. Vervolgens is voorkoming van dubbele belasting aan bod gekomen. Uit een berekening moet blijken wat de belastbare grondslag is in Nederland. Door middel van verschillende regelingen, kunnen correcties bij onjuist gebruik plaatsvinden. In dit geval zijn dat de inhaalregeling, de terugploegregeling en de doorschuifregeling. Door fiscaal partner te zijn kunnen er fiscale voordelen worden behaald. Gemeenschappelijke inkomensbestanddelen kunnen vrij worden verdeeld aan beide partners. Dit kan een fiscaal voordeel opleveren. De conclusie is dat de huidige regeling doeltreffend is, maar niet doelmatig.

In hoofdstuk 3 zijn relevante arresten besproken die betrekking hebben op de fiscale behandeling in de sfeer van de inkomstenbelasting van niet-inwoners. De keuzeregeling is bij onjuist gebruik niet overzichtelijk en lastig uitvoerbaar. Het is begrijpelijk dat de Nederlandse wetgever nauwere aansluiting zoekt bij de EU-jurisprudentie (Korving, 2014, p. 1).

In hoofdstuk 4 is de aankomende regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen behandeld, dit staat in art. 7.8 Wet IB 2001. Eerst is de achtergrond van de nieuwe regeling besproken. Hier staat de overweging, waarom voor een nieuwe regeling wordt gekozen. Om als belastingplichtige te kunnen kwalificeren voor de regeling moet de belastingplichtige uit een land komen dat is genoemd in art. 7.8 lid 4 Wet IB 2001. Het Nederlandse inkomen van de belastingplichtige moet minimaal 90% van het wereldinkomen

bedragen. Valt minder dan 90% in Nederland van het wereldinkomen onder de loonbelasting of de inkomstenbelasting, dan kwalificeert de belastingplichtige niet voor de regeling. In art. 7.8 lid 6 Wet IB 2001 zijn uitzonderingen opgenomen. Deze bepaling dient om snel en adequaat te kunnen reageren op ontwikkelingen in de jurisprudentie van het HvJ EU. Zo kunnen regels worden gesteld voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtige voor een deel van het jaar. De belastingplichtige moet eveneens een inkomensverklaring bij de Nederlandse Belastingdienst afgeven. De eerste eis is dat de partner van een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige slechts als fiscale partner wordt aangemerkt als hij of zij zelf ook kwalificerend buitenlands belastingplichtig is. Een alternatieve eis is, dat het gezamenlijke inkomen van de partners voor meer dan 90% in Nederland aan de loonbelasting of de inkomstenbelasting is onderworpen. Zo niet, dan kwalificeert alleen de belastingplichtige die voldoet aan het 90%-criterium. De conclusie is dat de nieuwe regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtige, zowel doelmatig als doeltreffend is.

6.3 Conclusie

Het laatste hoofdstuk van deze scriptie bevat de vergelijking tussen de huidige regeling en de nieuwe regeling ten aanzien van de doelmatigheid en de doeltreffendheid. Het komt er op neer dat de huidige regeling wel doeltreffend is, omdat het te belasten inkomen ook daadwerkelijk wordt belast. De doelmatigheid van de huidige regeling ontbreekt, omdat er veel regelingen kunnen optreden om het inkomen van de buitenlandse belastingplichtige alsnog te kunnen belasten. Daarnaast sluit de regeling niet goed aan bij het EU-recht. De nieuwe regeling die per 1 januari 2015 wordt ingevoerd is doelmatig en eveneens doeltreffend. Naar verwachting kunnen minder buitenlandse belastingplichtigen kwalificeren voor de regeling. Dit heeft te maken met het landencriterium en het inkomenscriterium. Het Nederlandse inkomen moet per 1 januari 2015 worden opgegeven en komt daarmee in de plaats voor het opgeven van het wereldinkomen. De komst van de nieuwe regeling maakt het eenvoudiger voor de belastingplichtigen en eveneens voor de Belastingdienst. Voor de fiscale partner geldt, dat de partner van een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige slechts als fiscale partner wordt aangemerkt als hij of zij zelf ook kwalificerend buitenlands belastingplichtig is. Een alternatieve eis is, dat het gezamenlijke inkomen van de partners voor meer dan 90% in Nederland aan de loonbelasting of de inkomstenbelasting is onderworpen. Anders geldt de regeling uitsluitend voor de buitenlandse belastingplichtige die individueel voldoet aan het 90%-criterium.

Het in werking treden van art. 7.8 Wet IB 2001 per 1 januari 2015 zal voor de buitenlandse belastingplichtige doelmatiger worden. Dit heeft te maken met de berekening van het belastbare inkomen. Per 1 januari 2015 wordt alleen het Nederlands verdiende inkomen belast in plaats van het wereldinkomen. De inhaalregeling, de terugploegregeling en de

doorschuifregeling komen te vervallen. Deze regeling komen in beeld bij onjuist gebruik van de keuzeregeling. De voorkoming van dubbele belasting wordt niet meer berekend. Door het in werking treden van de nieuwe regeling zal de doeltreffendheid niet vergroot worden. De keuzeregeling is al doeltreffend en de regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtige zal naar verwachting eveneens doeltreffend blijven. De grootste verandering ten aanzien van de huidige regeling is de belastbare grondslag. Dit maakt de nieuwe regeling eenvoudiger. Door de komst van art. 7.8 Wet IB 2001 sluit de Nederlandse wetgeving dichter aan bij het EU-recht.

6.4 Beantwoording probleemstelling

Het in werking treden van art. 7.8 Wet IB 2001 zal naar verwachting de doelmatigheid vergroten voor de kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen. Er wordt beter bij het EU-recht aangesloten. Dit komt doordat huidige regelingen komen te vervallen: de inhaalregeling, de terugploegregeling en de regeling ter voorkoming van dubbele belasting. Het belastbare inkomen is eenvoudiger te berekenen, omdat alleen het Nederlandse inkomen moet worden opgegeven in plaats van het wereldinkomen. De nieuwe regeling zal niet doeltreffender zijn dan de huidige regeling. Zowel onder de huidige regeling als onder de nieuwe regeling zal het inkomen van de buitenlandse belastingplichtige in Nederland worden belast. Bij de huidige regeling gebeurt dit door middel van een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting en bij de nieuwe regeling wordt alleen het Nederlandse inkomen belast. Uiteindelijk wordt het inkomen belast wat in Nederland is verdiend.

Literatuurlijst

Belastingdienst. (2013). *Aftrek om dubbele belasting te voorkomen. Aanvullende toelichting bij aangifte inkomstenbelasting 2013*. pp. 1-5.

Belastingdienst (2014). *Gevolgen kiezen voor binnenlandse belastingplicht. Inkomensherziening*. p. 1.

Belastingplan. (2014). *Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten*.

Burgers, I.J.J. (2010). Internationaal verdragsbeleid inzake pensioen en lijfrenten: quo vado? *WFR* aflevering 6848. pp. 259-265.

Graaf, A.C.G.A.C. de, Kavelaars, P. & Stevens, A.J.A. (2013). *Internationaal belastingrecht*. Zevende herziene druk. Deventer: Kluwer.

Gubbels, N.C.G. (2001). Partners in de Wet inkomstenbelasting 2001. *WFR*. p. 1682.

Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P. & Schuver, B.F. (2011). *Inkomstenbelasting inclusief hoofdzaken loonbelasting*. Zevende herziene druk. Deventer: Kluwer.

Hund, D. & Luijckx, B.J.J.M. (2008). *Wonen en werken in het buitenland*. Zevende herziene druk. Deventer: Kluwer.

Hundman, R. (2010). *Weerbarstig veranderen: paradox van de vrijheid*. Delft: Eburon Uitgeverij.

Jong, J. de & Lachman, P. (2013). Keuzeregeling buitenlandse belastingplichtigen. *Loonzaken* nummer 8. p. 10.

Kavelaars, P. (2000). Het keuzerecht voor buitenlanders in de wet inkomstenbelasting 2001. *WFR* pp. 1043-1050.

Korving, J.J.A.M. (2014). Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen: je hebt geen keuze! *NTFR Beschouwingen*, nummer 4. p. 1.

Ministerie van Financien. (2014). *Verdragen op het gebied van directe belastingen per 1 januari 2014*. pp 1-5.

Pechholt, M.L.H.A., Douven, C.L.J.R. & Essers, G.J.C. (2008). *Als verhuizen emigreren is: wonen in Duitsland en werken in Nederland*. Deventer: Kluwer.

Pfeil, T. (2009). *De geschiedenis van de Belastingdienst*. Deventer: Kluwer.

Pötgens, F.P.G. (2013). Van een kiezende naar een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige. *WFR, jaargang 142* aflevering 7024. p. 1348-1361.

Riemsdijk, A.M. van (2013). *Scheiden in Nederland*. Tweede herziene uitgave. Apeldoorn-Antwerpen: Maklu.

Rijksoverheid. (2014). *Huishoudboekje van Nederland. Miljoenennota en rijksbegroting*. P. 1.

Smolders, G. (2013). Er valt (straks) niets meer te kiezen. *Vermogende Particulieren Bulletin*. nummer 12. pp.7-11.

Vries, H. de, (2013). Keuzeregeling art. 2.5 Wet IB 2001 — stand van zaken en hoe nu verder? *WFR 2013* pp. 972-976.

Jurisprudentielijst

HR 12 maart 1980, BNB 1980/170 “Grensambtenaren-arrest”

HvJ EG 14 februari 1995, C-279/93 “Schumacker-arrest”

HvJ EG 14 september 1999, C-391/97 “Gschwind-arrest”

HvJ EG 16 mei 2000, C-87/99, BNB 2001/79 “Zurstrassen-arrest”

HvJ EG 12 december 2002, C-358/00 “De Groot-arrest”

HvJ EU 16 oktober 2008, C-527/06 “Renneberg-arrest”

HvJ EU 18 maart 2010, C-440/08 “Gielen-arrest”

HvJ EU 10 mei 2012, C-39/10 “Commissie/Estland-arrest”

HR 31 januari 2014, BNB 2014/77