

# OVER DE GRENS



Vakblad over grensoverschrijdend werken en wonen

Over de Grens is een uitgave van Fiscaal up to Date – onderdeel van Rendement Uitgeverij BV  
Van Godewijckstraat 30  
3311 GX Dordrecht  
Telefoon: (078) 657 60 64  
E-mail: redactie@fud.nl

#### Hoofdredacteur

J.H.P.M. Raaijmakers  
Belastingadviseur, Raaijmakers Belasting-advies en Educatie te Den Haag.

#### Redacteurs

Mr. Dr. J. van Drongelen  
(emer.) Universitair hoofddocent Vakgroep sociaal recht en sociale politiek Universiteit van Tilburg

Mw. mr. S. Hemmes - van der Kruk  
SAS for expats - a part of HBK tax advisers

Mr. A.D.M. van Rijs  
Docent Sociaal recht Tilburg University

Mw. mr. K. Schenkel  
Heisterborg International

Mw. A. van Velzen

All About Tax  
Mw. mr. M.W.F.G. Vervoort  
Team Vervoort

#### Druk

Puntscherp

#### Abonnementenadministratie

Rendement Uitgeverij BV  
Postbus 27020  
3003 LA Rotterdam  
Telefoon: (010) 243 39 33  
E-mail: info@rendement.nl

#### Abonnementen

Over de Grens verschijnt 10 keer per jaar. (Proef)abonnementen kunnen ieder moment ingaan, maar slechts worden beëindigd indien uiterlijk twee maanden voor het einde van de abonnements-periode is opgezegd. Zonder of bij niet-tijdige opzegging wordt het abonnement automatisch verlengd met een jaar. Abonnementen worden geacht zakelijk te zijn. Wilt u een particulier abonnement, dan dient u dit binnen één maand na het aangaan van het abonnement aan ons door te geven. Rendement behoudt zich het recht voor om prijzen en inhoud van de algemene voorwaarden te wijzigen. U kunt de volledige algemene voorwaarden nalezen op [www.rendement.nl/av](http://www.rendement.nl/av).

#### ISSN 2210-5611

Niets uit deze uitgave mag, noch geheel, noch gedeeltelijk, worden overgenomen en/of vermenigvuldigd zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave uiterste zorg is besteed, aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en uitgever geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, noch voor de gevolgen hiervan.

© Rendement Uitgeverij BV 2020

11<sup>e</sup> jaargang | 2 oktober 2020 | nummer 8

## In dit nummer

- Een arbeidstijdpatroon op een mijnbouwinstallatie/mijnbouwwerk  
*Harry van Drongelen en Dick Korver* 2
- Corona - de wetgever weer terug naar de vijfde versnelling graag!  
*Saskia Hemmes-van der Kruk* 6
- Over het geven van onderwijs en het verrichten van onderzoek door vreemdelingen  
*Harry van Drongelen en André van Rijs* 10
- Arbeid door vreemdelingen; grensoverschrijdende vervanging  
*Harry van Drongelen en André van Rijs* 13
- Wijzigingen in de voorwaarden voor verlaagd salaris criterium voor kennismigranten in Nederland  
*Mariana Zanetti Zago en Barbara Klap* 15
- Een verkeerde aangifte in kader van de woonplaats bepaling en het gebruik van de doorschuifbeschikking; een casus uit de praktijk  
*Marijke Vervoort* 17
- Over de Grens Select** 20

Dit nummer bevat de artikelen 2020-0100 t/m 2020-0112



Marijke Vervoort<sup>1</sup>

# Een verkeerde aangifte in kader van de woonplaats bepaling en het gebruik van de doorschuifbeschikking; een casus uit de praktijk

2020-0105

De adviseur had een aangifte inkomstenbelasting ingediend waarbij niet was nagedacht over de woonplaats van de belastingplichtige. Gewoon een binnenlandse aangifte voor een piloot die een woning had gehuurd in Duitsland. De piloot had zich niet uitgeschreven uit de Basisregistratie personen. Op grond van het belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland was de belastingheffing toegewezen aan Duitsland<sup>2</sup>. Op grond van de EG-verordening 883/2004 was het ook duidelijk dat de piloot in Duitsland was verzekerd<sup>3</sup>. Tot zover niets aan de hand, toch?

## Aftrek scholingsuitgaven

Het betrof een jonge piloot met een behoorlijke studieschuld. Deze schuld was in de voorafgaande jaren omgezet in een restant persoonsgebonden aftrek (hierna: PGA)<sup>4</sup>. Aangezien in het betreffende jaar het gehele Duitse inkomen als inkomsten uit arbeid was aangegeven, kwam het restant PGA in mindering op dit inkomen. Belastbaar inkomen nihil en geen belasting verschuldigd. Belastingplichtige "werd wakker" toen hij op de (definitieve) aanslag het restant PGA zag afnemen met het Duitse inkomen. Toch vreemd vond hij, aangezien Nederland het heffingsrecht niet had over dit inkomen.

## Doorschuifbeschikking<sup>5</sup>

Er zou gesteld kunnen worden dat de adviseur vergeten was om de doorschuifbeschikking conform het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna: Bvdb 2001) aan te vragen. Automatisch gebeurt dit nog steeds niet. Wat is ook alweer een doorschuifbeschikking?

In de aangifte inkomstenbelasting had de betreffende adviseur verzocht om reductie ter voorkoming van dubbele heffing. Uit het belastingverdrag met Duitsland<sup>6</sup> blijkt dat deze reductieregeling als volgt berekend dient te worden:

Buitenlands inkomen \* belasting over het box 1 inkomen  
Wereldinkomen (=box1 inkomen)

Echter, het box 1 inkomen was door de verrekening van het restant PGA nihil, zodat er

effectief geen reductie kon worden verleend. In het besluit wordt dan geregeld dat het niet verrekende buitenlandse inkomen wordt doorgeschoven. De inspecteur dient hiervoor een voor bezwaar en beroep vatbare beschikking af te geven, zie artikel 11 en 12 van het Bvdb 2001. Dit gestald inkomen kan in de volgende jaren verrekend worden als er binnenlands inkomen is. De verrekening geschiedt volgens de hierboven vermelde methodiek.

Het is wel zo dat dit gestald inkomen alleen verrekend wordt met de verschuldigde inkomstenbelasting. Dit betekent dat de premiecomponent in de eerste schijven niet verrekend wordt en dus verschuldigd is. Dit, in tegenstelling tot de verrekening van het restant PGA. Dit is een aftrekpost op het belastbaar inkomen box 1 (eventueel met box 3 en box 2).

In beginsel is er geen beperking in de tijd voor de verrekening van het gestald inkomen. Alleen bij emigratie<sup>7</sup> verloopt deze beschikking binnen een termijn van acht jaar, na het jaar van de emigratie. Dit betekent dat als een belastingplichtige binnen 8 jaar weer terugkeert, het gestalde inkomen verrekend kan worden.

## Woonplaats

De nieuwe adviseur, die om een oordeel gevraagd was, had uitgelegd hoe het zat met de stallingsbeschikking. Verder had deze aan belastingplichtige de vraag gesteld waar hij nu in dat betreffende jaar gewoond had. Duitsland was

zijn antwoord. Hij had ook in Duitsland aangifte gedaan en aldaar belasting betaald. Dit betekende naar de mening van de nieuwe adviseur dat er een verkeerde aangifte gedaan was. Immers op grond van het belastingverdrag was de woonplaats Duitsland, zo vond de nieuwe adviseur. Op welke wijze keek de Belastingdienst hier tegenaan in het kader van het ingediende bezwaarschrift tegen de (definitieve) aanslag inkomstenbelasting?

#### *Bepaling woonplaats nationale wet*

Hoe wordt bepaald of men in Nederland woont? In onze fiscale wet is een open norm opgenomen: "waar iemand woont is afhankelijk van feiten en omstandigheden"<sup>8</sup>. De Hoge Raad kijkt of iemand een duurzame band van persoonlijke aard heeft met Nederland.<sup>9</sup> Zo ja, dan woont men in Nederland. Echter, als iemand ook in het buitenland woont (op basis van het buitenlandse fiscale recht), is er sprake van een dubbele woonplaats. Op welke wijze wordt dan voor de belastingheffing bepaald waar men woont? Het belastingverdrag geeft dan uitsluitel. Hierbij is wel van belang dat men in het andere land onderworpen moet zijn aan belastingheffing over het wereldinkomen (pas dan heeft men toegang tot het verdrag).

Welke criteria volgen uit het verdrag om te bepalen welke Staat belasting mag heffen? De eerste vraag is: in welk land heeft belastingplichtige een duurzaam tehuis? Als dat in beide landen is, dan is de volgende vraag: in welk land bevindt zich het middelpunt van de levensbelangen? Hiermee wordt bedoeld: met welk land zijn de sociale en economische bindingen het sterkst? Als het middelpunt van de levensbelangen niet bepaald kan worden, volgt de vraag: in welke land verblijft men gewoonlijk? Als ook hier geen eensluidend antwoord op is, dan wordt er gekeken naar de nationaliteit.

#### *Reactie van de Belastingdienst*

Het feit dat de piloot nog stond ingeschreven in Nederlandse Basisregistratie personen was voor de inspecteur geen beletsel om te kijken naar de woonplaats. Aangezien de piloot in kwestie een vriendin in Nederland had, Nederlandse bankrekeningen bezat, een Nederlandse auto had en activiteiten in Nederland ondernam, constateerde de Belastingdienst dat er een duurzame band van persoonlijke aard met Nederland was. Aangezien de piloot ook in Duitsland aangifte had gedaan,

was de conclusie dat hij aldaar onderworpen was, dus kennelijk ook zou wonen volgens Duits recht. Hij was daar ingeschreven aangezien hij in Hamburg een woning huurde tezamen met een collega. Kortom, artikel 4 van het belastingverdrag kwam aan de orde.

De eerste vraag was die van het duurzaam tehuis. Volgens de inspecteur was er in beide landen een duurzaam tehuis. De piloot huurde in Duitsland en woonde in Nederland bij zijn vriendin.

De tweede vraag betrof in welk land zich het middelpunt van zijn levensbelangen bevond. Volstrekt duidelijk was dat zijn economisch middelpunt zich in Duitsland bevond. Zijn arbeidscontract was met een Duitse luchtvaartmaatschappij en hij moest werken voor zijn levensonderhoud en aflossing van zijn studieschuld. Het sociale middelpunt was minder helder, aldus de partijen. Hij had uiteraard een leven samen met zijn vriendin in Nederland, maar ook in Duitsland. Veel van zijn vrienden en familie kwamen regelmatig naar Duitsland en hij en zijn vriendin gingen ook regelmatig in Duitsland weekenden op stap. De inspecteur was van mening dat het economisch middelpunt in Duitsland lag, maar het sociale middelpunt in Nederland. Diens conclusie was dan ook dat niet bepaald kon worden in welke Staat het middelpunt van de levensbelangen lag. Dus nam de inspecteur de volgende stap naar de Staat waarin belastingplichtige gewoon verbleef.

Bij de bepaling van het gewoonlijk verblijf vond de inspecteur dat er niet alleen gekeken moest worden naar het aantal dagen (frequentie) maar ook naar "duration and regularity of stays that are part of settled routine of an individual's life"<sup>10</sup>. Enkel het aantal dagen tellen voldeed dus niet in haar opinie. In paragraaf 19 wordt vermeld dat het mogelijk is dat: "the individual was customarily or usually present in each State during the relevant period, regardless of the fact that he spent more days in one State than in the other". Er dient - aldus de inspecteur - te worden gekeken naar frequency, duration en regularity. Hierbij werd niet alleen gekeken naar het aantal werkdagen, maar ook naar het patroon van werk versus vrije tijd en waar deze vrije tijd werd doorgebracht. Het verschil tussen vrije dagen in Duitsland en Nederland in percentage - 58% versus 42% - was niet zodanig om te constateren dat de belastingplichtige tijdens zijn vrije dagen gewoonlijk in Duitsland verbleef.



Ook nam de inspecteur de dagelijkse gang van zaken in Nederland in ogenschouw die grotendeels bepaald werd aan de hand van de bankafschriften. Hierop stond vermeld dat de belastingplichtige maandelijks kosten maakte in Nederland voor feestjes, de kapper, boodschappen, arts, tanken enzovoorts. Echter, in Duitsland werden deze kosten ook gemaakt en ontving hij bezoek van vrienden en familie (toepassing van customarily of usually present in beide Staten).

Dus werd het laatste criterium van stal gehaald, de nationaliteit. Nederland was dus de woonplaats. Bij het doorlopen van de financiën van de belastingplichtige bleek dat ongeveer 80% van de financiële transacties in Duitsland plaatsvond. Dit was ontleend aan de betreffende bankafschriften. In het hoorgesprek kwam eerst nog aan de orde dat de piloot in Nederland geen zelfstandig huurrecht had. Hij was immers ingetrokken bij zijn vriendin, zijn naam kwam niet voor op het huurcontract. Als de relatie zou eindigen, moest hij vertrekken. Daarentegen had hij wel een huurcontract voor de woning in Duitsland. Met andere woorden: hij had geen duurzaam tehuis in Nederland en wel in Duitsland. Derhalve was het antwoord in welke Staat hij gewoonlijk verbleef niet meer relevant.

### **Fiscale gevolgen van het wonen in Duitsland**

Aangezien belastingplichtige in 2016 dus niet in Nederland had gewoond, bleef zijn restant PGA volledig intact. Dit was prettig, aangezien hij een baan had gekregen in Nederland in 2017. In dat

jaar kocht hij met zijn partner een eigen woning waardoor er fiscaal partnerschap ontstond<sup>11</sup>. Het restant PGA droeg hij aan haar over<sup>12</sup> aangezien zij in dat jaar een zeer behoorlijke bonus had ontvangen. Het fiscale voordeel bedroeg ongeveer € 65.000.

Moraal van het verhaal:

- Begin met het bepalen van de woonplaats.
- Zorg dat uw cliënt in het andere land onderworpen is aan belastingheffing zodat er toegang is tot het verdrag.
- Bekijk bij elke vraag uit de woonplaatsbepaling welke argumenten en bewijsmiddelen er zijn.
- Vergeet niet de stallingsbeschikking aan te vragen als de belastingplichtige in Nederland woont.
- Vraag bij remigratie van cliënten naar de stallingsbeschikking dan wel vraag deze nog aan.

### **Noten:**

1. Mw. Mr. M.W.F.G. Vervoort RB is verbonden aan Team Vervoort.
2. Zie artikel 14 lid 4 Belastingverdrag met Duitsland.
3. Zie artikel 11 lid 5 van EG verordening 883/2004.
4. Zie artikel 6.27 jo 6.2 jo 6.2a Wet inkomstenbelasting 2001.
5. Voor de doorschuifbeschikking zie artikel 11 en 12 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001. Voor de goede orde: ik ben bij deze procedure betrokken.
6. Zie artikel 22 Belastingverdrag met Duitsland.
7. Zie artikel 29 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001.
8. Zie artikel 4 Algemene wet rijksbelastingen 1959.
9. HR 12 april 2013, nr. 12/02980, ECLI:NL:HR:2013:6824; zie Fida 20132364.
10. Paragraaf 16, 17 en 19 van het OESO commentaar 2010.
11. Artikel 1.2 lid 1 letter d Wet IB 2001.
12. Artikel 2.17 Wet IB 2001.