

VOORWOORD

De buitenlandse belastingplicht in de Nederlandse belastingwetten bestaat al jaren. De buitenlandse belastingplicht voor natuurlijke personen is opgenomen in de Wet op de inkomstenbelasting. De buitenlandse belastingplicht voor rechtspersonen is opgenomen in de Wet op de vennootschapsbelasting. Waar de buitenlandse belastingplicht voor natuurlijke personen een relatief stabiel beeld laat zien, ontwikkelt de buitenlandse belastingplicht voor bedrijven zich in hoog tempo.

Zo is in 2012 en 2016 de buitenlandse belastingplicht voor bedrijven aangepast om de regeling in de pas te houden met Europese wetgeving. In 2011 is een aanpassing gemaakt om te voorzien in de staatkundige ontwikkelingen in het Caraïbisch gedeelte van het Koninkrijk der Nederlanden. Verder is in 2015 het systeem van de 'kwalificerende buitenlandse belastingplichtige' ingevoerd voor natuurlijke personen.

Deze Fiscale Brochure beschrijft de regeling van de buitenlandse belastingplicht voor natuurlijke personen en de buitenlandse belastingplicht voor rechtspersonen (en vergelijkbare entiteiten). Ik heb ervoor gekozen om mij te beperken tot de wetten en regels die zien op de buitenlandse belastingplicht. Dit betekent dat regelingen die door zowel buitenlandse belastingplichtigen als binnenlandse belastingplichtigen kunnen worden ingeroepen, of op beide belastingplichtigen van toepassing zijn, minder aan bod komen. Verder wordt uitgebreid stilgestaan bij hoe belastingverdragen de heffing van Nederlandse inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting van buitenlandse belastingplichtigen verminderen.

De achtste druk van de fiscale brochure 'Het inkomen van buitenlandse belastingplichtigen' van de hand van dr. M.R. Reuvers verscheen in 1997. Deze druk was gebaseerd op de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en behandelde de buitenlandse belastingplicht voor natuurlijke personen en rechtspersonen gezamenlijk. Door de invoering van de Wet op de inkomstenbelasting 2001, de daarbij behorende ingrijpende wijzigingen in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de afschaffing van de Wet op de vermogensbelasting 1964 was een algehele herziening van de achtste druk noodzakelijk. Het resultaat daarvan treft u in deze uitgave.

Een belangrijke doelstelling voor deze Fiscale Brochure is om studenten, (bedrijfs)juristen, advocaten, notarissen en belastingadviseurs een overzichtelijk en volledig beeld te geven van de buitenlandse belastingplicht. Door dit streven, en het streven om de Fiscale Brochure een nuttig naslagwerk te laten zijn, heb ik zo goed als mogelijk de volgorde van de wettelijke regelingen gevolgd. Voor opmerkingen en suggesties houd ik mij aanbevolen.

Deze Fiscale Brochure is begin april 2016 afgerond.

H.O.A. van Dobbenburgh

Amsterdam, april 2016

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord / V

Lijst van afkortingen / XIII

HOOFDSTUK 1

Inleiding / 1

1.1 Algemeen / 1

1.1.1 Voorbeelden / 1

1.1.2 Opzet / 2

HOOFDSTUK 2

Buitenlandse belastingplicht voor natuurlijke personen / 3

2.1 Nationaliteit en woonplaats / 3

2.1.1 Ficties ten aanzien van de woonplaats in Nederland / 4

2.1.1.1 Algemeen / 4

2.1.1.2 Emigratie gevolgd door remigratie / 4

2.1.1.3 Uitgezonderd in het kader van een dienstbetrekking tot de Staat der Nederlanden / 5

2.2 De buitenlandse belastingplicht voor natuurlijk personen / 5

2.2.1 Inkomenscategorieën / 5

2.3 Het belastbare inkomen uit werk en woning in Nederland / 6

2.3.1 Algemeen / 6

2.3.2 De belastbare winst uit een in Nederland gedreven onderneming / 7

2.3.2.1 Algemeen / 7

2.3.2.2 Vaste inrichting / 7

2.3.2.3 Vaste vertegenwoordiger / 8

2.3.2.4 Werkzaamheden buitengaats / 9

2.3.2.5 Winsttoerekening aan een Nederlandse onderneming / 9

2.3.2.6 Internationaal vervoer: Vrijstelling / 10

2.3.2.7 Medegerechtigd tot een onderneming / 11

2.3.2.8 Vorderingen met winstafhankelijke vergoeding / 11

2.3.2.9 Inroepen van ondernemersfaciliteiten door een buitenlandse belastingplichtige / 11

2.3.2.10	De belastbare winst uit een in Nederland gedreven onderneming: Verdragsaspecten / 12
2.3.3	Het belastbaar loon ter zake van het in Nederland verrichten of hebben verricht van arbeid / 13
2.3.3.1	Het verrichten van arbeid in Nederland / 14
2.3.3.2	Belastbaar loon / 14
2.3.3.3	Het belastbaar loon ter zake van het in Nederland verrichten of hebben verricht van arbeid: Verdragsaspecten / 15
2.3.4	Het belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden in Nederland / 16
2.3.4.1	Algemeen / 16
2.3.4.2	Uitbreiding van het begrip werkzaamheid / 17
2.3.4.3	De terbeschikkingstellingsvrijstelling / 18
2.3.4.4	Het belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden in Nederland: Verdragsaspecten / 18
2.3.5	Belastbare periodieke uitkeringen en verstrekkingen / 19
2.3.5.1	Belastbare periodieke uitkeringen en verstrekkingen: Verdragsaspecten / 20
2.3.6	De rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen van publiekrechtelijke aard van of gedaan namens een Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon / 20
2.3.6.1	Onderscheid met 'reguliere' periodieke uitkeringen en verstrekkingen / 21
2.3.6.2	De rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen van publiekrechtelijke aard van of namens een Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon: Verdragsaspecten / 21
2.3.7	De belastbare inkomsten uit eigen woning in Nederland, verminderd met de aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld / 22
2.3.7.1	De belastbare inkomsten uit eigen woning in Nederland, verminderd met de aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld: Verdragsaspecten / 22
2.3.8	De negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen / 23
2.3.8.1	De negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen: Verdragsaspecten / 23
2.3.9	De negatieve persoonsgebonden aftrek / 24
2.3.9.1	Algemeen / 24
2.3.9.2	Uitgaven voor monumentenpanden / 25
2.3.9.3	Buitenlandse belastingplicht voor wat betreft de negatieve persoonsgebonden aftrek / 25
2.3.10	Het belastbare inkomen uit werk en woning in Nederland: Verliesverrekening / 26
2.3.10.1	Algemeen / 26
2.3.10.2	Verlies uit werk en woning / 27
2.3.10.3	Verliesverrekening in het jaar van (r)emigratie / 27

2.3.11	Het belastbare inkomen uit werk en woning in Nederland: Inkomstenbelastingtarief / 27
2.4	Belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap / 28
2.4.1	Algemeen / 28
2.4.2	Aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap / 28
2.4.2.1	Aanmerkelijk belang / 29
2.4.2.2	In een in Nederland gevestigde vennootschap / 30
2.4.3	Niet tot het vermogen van een onderneming behoren / 31
2.4.4	Het belastbare inkomen / 31
2.4.4.1	Reguliere voordelen / 31
2.4.4.2	Vervreemdingsvoordelen / 33
2.4.5	Belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap: Verliesverrekening / 34
2.4.5.1	Algemeen / 34
2.4.5.2	Verlies uit aanmerkelijk belang / 34
2.4.5.3	Verlies uit aanmerkelijk belang omzetten in belastingkorting / 35
2.4.6	Belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap: Tarief / 35
2.4.7	Belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap: Verdragsaspecten / 36
2.4.7.1	Reguliere voordelen: Verdragsaspecten / 36
2.4.7.2	Vervreemdingsvoordelen: Verdragsaspecten / 37
2.5	Belastbaar inkomen uit sparen en beleggen in Nederland / 37
2.5.1	Algemeen / 37
2.5.2	In Nederland gelegen onroerende zaken / 38
2.5.2.1	In Nederland gelegen bossen en natuurterreinen / 38
2.5.2.2	In Nederland gelegen onroerende zaken: Verdragsaspecten / 39
2.5.3	Rechten die direct of indirect betrekking hebben op in Nederland gelegen onroerende zaken / 39
2.5.3.1	Rechten die direct of indirect betrekking hebben op in Nederland gelegen onroerende zaken: Verdragsaspecten / 40
2.5.4	Rechten op aandelen in de winst van een onderneming waarvan de leiding in Nederland is gevestigd / 40
2.5.4.1	Rechten op aandelen in de winst van een onderneming waarvan de leiding in Nederland is gevestigd: Verdragsaspecten / 41
2.5.5	De rendementsgrondslag / 42
2.5.5.1	Algemeen / 42
2.5.5.2	Heffingssystematiek bij tijdelijke belastingplicht in een jaar / 42
2.5.5.3	Het heffingsvrije vermogen / 42
2.5.6	Heffingssystematiek en tarief / 43
2.5.6.1	Heffingssystematiek en tarief per 1 januari 2017 / 43

2.6	Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen / 43
2.6.1	Algemeen / 43
2.6.2	De kwalificerende buitenlandse belastingplichtige / 44
2.6.2.1	Cumulatieve voorwaarde: Inwoner van een aangewezen jurisdictie / 44
2.6.2.2	Cumulatieve voorwaarde: Inkomen voor 90% of meer onderworpen in Nederland / 44
2.6.2.3	Cumulatieve voorwaarde: Inkomensverklaring verstrekken / 45
2.6.2.4	Delegatiebepaling: Aanwijzing als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige / 45
2.6.3	Heffingssystematiek / 46
2.6.3.1	Algemeen / 46
2.6.3.2	Uitbreiding van het belastbare inkomen uit werk en woning in Nederland / 47
2.6.3.3	Uitbreiding van het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap / 48
2.6.3.4	Uitbreiding van het belastbare inkomen uit sparen en beleggen in Nederland / 48
2.6.3.5	Beperking aftrekposten / 49
2.6.3.6	Heffingskorting / 49
2.6.3.7	Inkomensafhankelijke regelingen / 49
2.6.4	De kwalificerende buitenlandse belastingplichtige: Verdragsaspecten / 50
2.6.4.1	Tegemoetkomingen voor inwoners van België / 50
2.6.4.2	Tegemoetkomingen voor inwoners van Duitsland / 50
2.6.5	De kwalificerende buitenlandse belastingplichtige: Tarief / 51
2.7	Het doen van aangifte inkomstenbelasting / 51
2.7.1	Algemeen / 51
2.7.2	Uitstel tot het doen van aangifte / 52
2.7.3	Aangifte doen bij negatief Nederlands inkomen? / 52

HOOFDSTUK 3

Buitenlandse belastingplicht voor lichamen/vennootschappen / 53

3.1	Algemeen / 53
3.2	Welke lichamen en vennootschappen kunnen buitenlands belastingplichtig zijn? / 53
3.2.1	Algemeen / 53
3.2.2	De niet in Nederland gevestigde open commanditaire vennootschappen / 54
3.2.3	Andere niet rechtspersoonlijkheid bezittende en niet in Nederland gevestigde vennootschappen welke kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld / 55
3.2.4	Niet in Nederland gevestigde verenigingen, stichtingen, kerkgenootschappen en andere rechtspersonen / 56

- 3.2.5 Niet in Nederland gevestigde doelvermogens / 56
- 3.2.6 Op Aruba, Curaçao of Sint Maarten gevestigde lichamen die een onderneming drijven op de BES-eilanden middels een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger / 57
- 3.3 Niet in Nederland gevestigd / 57
- 3.4 Nederlands inkomen / 57
- 3.5 Belastbare winst uit een in Nederland gedreven onderneming / 58
 - 3.5.1 Vaste inrichting/vaste vertegenwoordiger / 58
 - 3.5.1.1 Vaste inrichting/vaste vertegenwoordiger: Verdragsaspecten / 59
 - 3.5.2 In Nederland gelegen onroerende zaken / 59
 - 3.5.2.1 In Nederland gelegen onroerende zaken: Verdragsaspecten / 60
 - 3.5.3 Rechten op aandelen in de winst of de medegerechtigdheid tot het vermogen van een onderneming waarvan de leiding in Nederland is gevestigd / 61
 - 3.5.3.1 Rechten op aandelen in de winst of de medegerechtigdheid tot het vermogen van een onderneming waarvan de leiding in Nederland is gevestigd: Verdragsaspecten / 62
 - 3.5.4 Schuldvorderingen op een in Nederland gevestigde vennootschap indien de gerechtigde tot de schuldvordering een aanmerkelijk belang heeft als bedoeld in artikel 17, derde lid onderdeel b van de Wet op de vennootschapsbelasting / 62
 - 3.5.4.1 Schuldvorderingen op een in Nederland gevestigde vennootschap indien de gerechtigde tot de schuldvordering een aanmerkelijk belang heeft als bedoeld in artikel 17, derde lid onderdeel b van de Wet op de vennootschapsbelasting: Verdragsaspecten / 63
 - 3.5.5 Werkzaamheden die worden verricht als bestuurder of commissaris van een in Nederland gevestigd lichaam / 63
 - 3.5.5.1 Werkzaamheden die worden verricht als bestuurder of commissaris van een in Nederland gevestigd lichaam: Verdragsaspecten / 64
 - 3.5.6 Werkzaamheden in een aaneengesloten periode van ten minste dertig dagen in, op of boven het Noordzeewinningsgebied / 64
 - 3.5.6.1 Werkzaamheden in een aaneengesloten periode van ten minste dertig dagen in, op of boven het Noordzeewinningsgebied: Verdragsaspecten / 65
 - 3.5.7 Internationale vervoersvrijstelling / 66
 - 3.5.7.1 Internationale vervoersvrijstelling: Verdragsaspecten / 67
 - 3.5.8 De belastbare winst uit onderneming / 67
- 3.6 Belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang / 68
 - 3.6.1 Algemeen / 68
 - 3.6.2 Een niet in Nederland gevestigd lichaam dient een aanmerkelijk belang te hebben / 68
 - 3.6.2.1 Aanmerkelijk belang in een vrijgestelde beleggingsinstelling / 70
 - 3.6.3 In een in Nederland gevestigde vennootschap / 70

3.6.4	Het aanmerkelijk belang houden met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van Nederlandse inkomstenbelasting of Nederlandse dividendbelasting bij een ander te ontgaan en er sprake is van een kunstmatige constructie of reeks van constructies / 71
3.6.4.1	De ontgaanstoets / 72
3.6.4.2	De kunstmatigheidstoets / 74
3.6.4.3	De kunstmatigheidstoets – Schakelstructuren / 75
3.6.5	Buitenlandse belastingplicht voor private equity/venture capital-structuren / 76
3.6.6	Het belastbare inkomen / 76
3.6.6.1	Reguliere voordelen / 77
3.6.6.2	Vervreemdingsvoordelen / 78
3.6.7	Het belastbare inkomen uit een aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap: Verdragsaspecten / 79
3.6.7.1	Reguliere voordelen: Verdragsaspecten / 79
3.6.7.2	Reguliere voordelen: EU/EER-situaties / 80
3.6.7.3	Vervreemdingsvoordelen: Verdragsaspecten / 81
3.7	Belastbare winst behaald op de BES-eilanden / 82
3.7.1	Belastbare winst behaald op de BES-eilanden: Verdragsaspecten / 83
3.8	Het Nederlandse inkomen: Verliesverrekening / 83
3.8.1	Tarief / 84
3.8.1.1	Afwijkende grondslag voor beperkte ontgaan structuren / 85
3.9	Het doen van aangifte vennootschapsbelasting / 85
3.9.1	Algemeen / 85
3.9.2	Uitstel tot het doen van aangifte / 85
3.9.3	Aangifte doen bij negatief Nederlands inkomen? / 86

Relevante wetsartikelen / 87

Trefwoordenregister / 97

HOOFDSTUK 1

Inleiding

1.1 Algemeen

Natuurlijke personen en rechtspersonen die buiten Nederland wonen of gevestigd zijn, zijn in principe niet onderworpen aan Nederlandse inkomstenbelasting of Nederlandse vennootschapsbelasting. Indien een dergelijk persoon werkzaamheden of bezittingen heeft in Nederland, kan die persoon wel *buitenlands* belastingplichtig zijn voor wat betreft die werkzaamheden of bezittingen. Dit betekent niet dat de persoon fiscaal inwoner (*i.e.* binnenlands belastingplichtig) is geworden van Nederland, de persoon wordt slechts buitenlands belastingplichtig voor wat betreft de werkzaamheden of bezittingen in Nederland.

De reden dat de buitenlandse belastingplicht bestaat, is dat Nederland niet enkel belasting wil heffen van haar inwoners maar ook van buitenlandse partijen die in Nederland economische activiteiten ontplooien. Deze economische activiteiten hebben namelijk hun beslag op het Nederlandse territorium waarvoor Nederland, net als van binnenlandse belastingplichtigen, een vergoeding verlangt in de vorm van belasting.

1.1.1 Voorbeelden

Een sprekend voorbeeld van de buitenlandse belastingplicht is een natuurlijk persoon die buiten Nederland woont, maar een in Nederland gelegen onroerende zaak bezit. Deze persoon is voor de Nederlandse inkomstenbelasting niet binnenlands belastingplichtig, maar wel buitenlands belastingplichtig voor wat betreft de inkomsten die voortkomen uit de in Nederland gelegen onroerende zaak.

Een buitenlandse vennootschap met een filiaal in Nederland is eveneens buitenlands belastingplichtig in Nederland voor wat betreft dat filiaal. Er wordt dan ook vennootschapsbelasting geheven van die vennootschap als

buitenlandse belastingplichtige. De heffingsgrondslag is de winst die het filiaal maakt of aan dat filiaal toerekenbaar is.

Naast het hebben van een in Nederland gelegen onroerende zaak of een filiaal zijn er nog tal van andere werkzaamheden, bezittingen en aanspraken die tot buitenlandse belastingplicht kunnen leiden in Nederland.

1.1.2 *Opzet*

De buitenlandse belastingplicht voor natuurlijke personen en de buitenlandse belastingplicht voor rechtspersonen kennen vele overeenkomsten maar ook duidelijke verschillen. De verschillen in de twee regelingen zijn in de loop der jaren dusdanig geworden dat het een integrale behandeling van de buitenlandse belastingplicht bemoeilijkt. Hoofdstuk 2 gaat in op de buitenlandse belastingplicht voor natuurlijke personen. In dat hoofdstuk worden de verschillende vormen van buitenlandse belastingplicht voor natuurlijke personen uiteengezet, waaronder de kwalificerende buitenlandse belastingplicht. Ook zal worden stilgestaan bij de werking van belastingverdragen en hoe deze belastingverdragen de heffing van Nederlandse inkomstenbelasting verminderen.

De buitenlandse belastingplicht voor rechtspersonen (en vergelijkbare entiteiten) wordt behandeld in hoofdstuk 3. Ook daar komen de verschillende vormen van buitenlandse belastingplicht aan de orde, alsmede hoe belastingverdragen de heffing van Nederlandse vennootschapsbelasting en dividendbelasting verminderen.

HOOFDSTUK 2

Buitenlandse belastingplicht voor natuurlijke personen

2.1 Nationaliteit en woonplaats

In Nederland wordt inkomstenbelasting geheven van natuurlijke personen. Onder de term 'Nederland' wordt voor de inkomstenbelasting verstaan het in Europa gelegen deel van het Koninkrijk der Nederlanden, alsmede de exclusieve economische zone van het Koninkrijk der Nederlanden¹ voor zover deze grenst aan de territoriale zee in Nederland.²

Een natuurlijk persoon is *binnenlands* belastingplichtig voor de inkomstenbelasting indien de natuurlijk persoon in Nederland woont. Een natuurlijk persoon is *buitenlands* belastingplichtig indien de natuurlijk persoon niet in Nederland woont maar wel Nederlands inkomen geniet. De fiscale woonplaats van iemand is dus van belang om te bepalen of iemand binnenlands belastingplichtig is in Nederland of mogelijk buitenlands belastingplichtig is in Nederland.

Waar een natuurlijk persoon woont wordt op grond van artikel 4 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen naar de omstandigheden beoordeeld. Deze open norm noopt dat de woonplaats van een natuurlijk persoon van geval tot geval dient te worden beoordeeld. Deze beoordeling dient te geschieden op basis van alle relevante feitelijke omstandigheden, waarbij de ene omstandigheid zwaarder weegt dan de ander.

Belangrijke factoren bij het bepalen van iemands fiscale woonplaats zijn de economische verbondenheid die een natuurlijk persoon heeft met een land,³ waar iemand een woning aanhoudt en waar de natuurlijk persoon zijn duurzame middelpunt van zijn persoonlijke levensbelangen heeft. Iemands nationaliteit of waar iemand staat ingeschreven in het bevolkingsregister zijn

1. Als bedoeld in artikel 1 van de Rijkswet instelling exclusieve economische zone.
2. Schepen en luchtvaartuigen welke in Nederland hun thuishaven hebben worden, voor wat betreft hun bemanning, als deel van Nederland beschouwd, dit op grond van artikel 4, tweede lid van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.
3. Bijvoorbeeld middels een dienstbetrekking.

minder zwaarwegende factoren, maar zouden een doorslaggevende factor kunnen zijn indien de andere gewogen factoren geen uitsluitsel geven over iemands woonplaats.

2.1.1 *Ficties ten aanzien van de woonplaats in Nederland*

2.1.1.1 *Algemeen*

Indien de woonplaats van een natuurlijk persoon buiten Nederland is gelegen, kan deze persoon desondanks geacht worden in Nederland te wonen voor fiscale doeleinden en dus geacht worden belastingplichtig te zijn in Nederland. Dit kan het geval zijn indien een natuurlijk persoon emigreert uit Nederland maar kort daarna weer terugkeert naar Nederland, maar ook personen die in dienstbetrekking staan tot de Staat der Nederlanden kunnen onder een dergelijke fictie vallen.

2.1.1.2 *Emigratie gevolgd door remigratie*

Indien een natuurlijk persoon ophoudt in Nederland te wonen en binnen een jaar na vertrek weer terugkeert naar Nederland, wordt de natuurlijk persoon ook in de buitenlandperiode geacht in Nederland te hebben gewoond. Dit is anders indien de natuurlijk persoon aannemelijk maakt dat hij of zij in het buitenland⁴ als inwoner onderworpen is geweest aan belastingheffing en de grondslagen van de belastingheffing op hoofdlijnen gelijk zijn aan de Nederlandse grondslagen.

Voornoemde fictieve binnenlandse belastingplicht speelt eveneens niet indien de natuurlijk persoon aannemelijk maakt dat hij op de BES-eilanden als inwoner onderworpen is aan de Wet inkomstenbelasting BES. Voor inkomstenbelastingdoeleinden wordt onder de term BES-eilanden verstaan: de openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba, alsmede het buiten de territoriale zee van de BES-eilanden gelegen deel van de zeebodem en de ondergrond daarvan,⁵ voor zover het Koninkrijk der Nederlanden daar op grond van het internationale recht ten behoeve van de exploratie en de exploitatie van natuurlijke rijkdommen soevereine rechten mag uitoefenen.⁶

4. In dit kader wordt onder buitenland verstaan de lidstaten van de Europese Unie en mogendheden waarmee Nederland een regeling ter voorkoming van dubbele belasting is overeengekomen die voorziet in de uitwisseling van inlichtingen en waarvan de bepalingen van toepassing zijn.
5. Waarbij in acht moet worden genomen de Rijkswet tot vaststelling van een zee grens tussen Curaçao en Bonaire en tussen Sint Maarten en Saba.
6. Ook de in, op, of boven voornoemd gebied aanwezige installaties en andere inrichtingen ten behoeve van de exploratie en exploitatie van natuurlijke rijkdommen in dat gebied valt onder de definitie BES-eilanden.

2.1.1.3 *Uitgezonden in het kader van een dienstbetrekking tot de Staat der Nederlanden*

Een Nederlander die in dienstbetrekking staat tot de Staat der Nederlanden wordt geacht in Nederland te wonen voor inkomstenbelastingdoeleinden gedurende een uitzending naar het buitenland indien de persoon is uitgezonden als lid⁷ van een diplomatieke, permanente of consulaire vertegenwoordiging van het Koninkrijk der Nederlanden in het buitenland. Dezelfde woonplaatsfictie geldt voor Nederlanders in Nederlandse overheidsdienst die werkzaamheden in het buitenland verrichten in het kader van een verdrag waarbij de Staat der Nederlanden partij is.

In dit kader dient de term 'verdrag' breed te worden uitgelegd, waardoor ook bijvoorbeeld Nederlandse militairen in het kader van een vredesmissie en Nederlandse ontwikkelingswerkers op grond van een overeenkomst inzake ontwikkelingssamenwerking onder de woonplaatsfictie vallen. Nederlanders in Nederlandse overheidsdienst die tijdelijk worden geplaatst bij een internationale organisatie waarbij Nederland partij is vallen eveneens onder de woonplaatsfictie.⁸

2.2 **De buitenlandse belastingplicht voor natuurlijk personen**

2.2.1 *Inkomenscategorieën*

Is een natuurlijk persoon buiten Nederland woonachtig⁹ dan is de natuurlijk persoon niet binnenlands belastingplichtig voor de inkomstenbelasting. In een dergelijk geval is de natuurlijk persoon wel *buitenlands* belastingplichtig voor zover de natuurlijk persoon Nederlands inkomen geniet. Dit Nederlandse inkomen bestaat uit:

- het belastbare inkomen uit werk en woning in Nederland;
- het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap; en
- het belastbare inkomen uit sparen en beleggen in Nederland.

Deze inkomenscategorieën komen qua systematiek overeen met de inkomenscategorieën die gelden voor binnenlandse belastingplichtigen. Desondanks is het belangrijk om te beseffen dat een buitenlandse belastingplichtige slechts in de Nederlandse inkomstenbelasting wordt betrokken voor het Nederlandse inkomen dat hij of zij geniet. Dit terwijl binnenlandse belastingplichtigen voor wat betreft hun wereldinkomen in de Nederlandse inkomstenbelasting worden betrokken.

7. Waaronder eveneens begrepen het administratieve, technische en bedienende personeel.

8. MvT, *Kamerstukken II* 2000/2001, 27466, 3, p. 38.

9. Feitelijk dan wel op grond van een van de woonplaatsficties zoals opgenomen in de Nederlandse belastingwetten.

Per 1 januari 2015 kan een buiten Nederland woonachtig persoon eveneens in de Nederlandse belastingheffing worden betrokken als een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige. Het regime van de kwalificerende buitenlandse belastingplicht vervangt het keuzeregime op grond waarvan een buiten Nederland wonend persoon kon opteren voor binnenlandse belastingplicht. Hierna zal worden ingegaan op de drie inkomenscategorieën voor buitenlandse belastingplichtigen, alsmede op de belastingheffing van kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen.

2.3 **Het belastbare inkomen uit werk en woning in Nederland**

2.3.1 *Algemeen*

Een buiten Nederland wonend natuurlijk persoon is belastingplichtig voor het belastbare inkomen uit werk en woning in Nederland. Dit inkomen kan de natuurlijk persoon rechtstreeks genieten of middels een lichaam dat voor Nederlandse fiscale doeleinden is aangemerkt als een transparante entiteit, zoals een vennootschap onder firma of een commanditaire vennootschap. Door de fiscale transparantie van dergelijke lichamen worden de bezittingen, schulden en resultaten van die lichamen toegerekend aan de achterliggende personen (vaak vennoten of firmanten).

Het belastbare inkomen uit werk en woning in Nederland bestaat uit het inkomen uit werk en woning in Nederland verminderd met de verliezen uit werk en woning in Nederland. Het inkomen uit werk en woning in Nederland is een optelsom van de volgende bronnen van inkomsten:

- de belastbare winst uit een in Nederland gedreven onderneming;
- het belastbaar loon ter zake van het in Nederland verrichten of hebben verricht van arbeid;
- het belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden in Nederland;
- belastbare periodieke uitkeringen en verstrekkingen, voor zover premies als uitgaven voor inkomensvoorzieningen in aanmerking zijn genomen;
- de rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen van publiek-rechtelijke aard van of namens Nederlandse publiekrechtelijke personen;
- de belastbare inkomsten uit eigen woning, verminderd met de aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld;
- de negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen;
- de negatieve persoonsgebonden aftrek.

Bovengenoemde bronnen van inkomsten worden hierna separaat behandeld. Per inkomstenbron wordt eveneens ingegaan op de vraag of de door Nederland gesloten belastingverdragen ter voorkoming van dubbele

belasting al dan niet de Nederlandse heffing op de inkomstenbron beperken. Hierbij is het OESO-Modelverdrag¹⁰ als uitgangspunt genomen.

Uiteraard is het OESO-Modelverdrag zelf niet leidend in dit kader; het daadwerkelijke belastingverdrag dat geldt tussen Nederland en het land waar de natuurlijk persoon woont is doorslaggevend. Indien er geen belastingverdrag van kracht is zal Nederland in de regel onverkort haar belastingwetten kunnen toepassen op Nederlandse inkomstenbronnen die een buiten Nederland wonend natuurlijk persoon geniet.

2.3.2 *De belastbare winst uit een in Nederland gedreven onderneming*

2.3.2.1 *Algemeen*

De belastbare winst uit een in Nederland gedreven onderneming omvat het gezamenlijke bedrag van de winst die een buitenlandse belastingplichtige als ondernemer¹¹ geniet uit een of meer in Nederland gelegen ondernemingen. De term 'onderneming' is door de wetgever bewust niet nader ingevuld.¹² In de jurisprudentie en de literatuur is de term onderneming op verschillende (edoch vergelijkbare) wijze gedefinieerd. In algemene zin wordt als onderneming aangeduid een (duurzame) organisatie van arbeid en (veelal) kapitaal dat deelneemt aan het maatschappelijk (ook wel economisch) verkeer met het oogmerk om winst te behalen. Op grond van artikel 3.5, eerste lid van de Wet op de inkomstenbelasting wordt onder een onderneming mede verstaan het zelfstandig uitgeoefende beroep.

Om tot belastbare winst uit een in Nederland gedreven onderneming te komen dient de (buitenlandse) onderneming middels een *vaste inrichting* of *vaste vertegenwoordiger* in Nederland te worden gedreven.

2.3.2.2 *Vaste inrichting*

Onder een vaste inrichting wordt verstaan een vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk in Nederland worden uitgeoefend. Dit omvat in elk geval een

10. Het Bilateraal Modelverdrag voor Belastingen naar Inkomen en Vermogen, zoals opgesteld door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling. Veelal gebruiken landen, waaronder Nederland, het OESO-Modelverdrag als basis voor verdragsonderhandelingen.

11. De term 'ondernemer' is in artikel 3.4 van de Wet op de inkomstenbelasting gedefinieerd als een belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming. Ook de beoefenaar van een zelfstandig beroep valt onder het begrip ondernemer op grond van artikel 3.5, tweede lid van de Wet op de inkomstenbelasting.

12. MVT, *Kamerstukken II 1998/1999*, 26727, 3, p. 93.

plaats waar leiding wordt gegeven, een filiaal, een kantoor, een fabriek, een werkplaats en een plaats waar natuurlijke rijkdommen worden gewonnen. Uit het commentaar bij artikel 5 van het OESO-Modelverdrag volgt dat op zijn minst aan de volgende voorwaarden moet zijn voldaan om tot een vaste inrichting te komen:

- het bestaan van een plaats of tastbare constructie;^{13,14}
- de plaats moet een bepaalde mate van permanentie hebben; en
- de buitenlandse onderneming dient middels deze plaats te worden gedreven, hetgeen impliceert dat de plaats geschikt dient te zijn om de ondernemingsactiviteiten aldaar uit te voeren.

In Nederland gelegen onroerende zaken¹⁵ die tot het vermogen van een buitenlandse onderneming behoren worden voor Nederlandse belastingdoeleinden tot een Nederlandse onderneming gerekend. Dergelijke onroerende zaken vormen dus een vaste inrichting in Nederland of worden tot een reeds bestaande vaste inrichting gerekend. In Nederland gelegen onroerende zaken die niet tot een onderneming behoren zullen veelal in de Nederlandse heffing worden betrokken als bron van inkomen uit sparen en beleggen.

Indien het totaal van de werkzaamheden in Nederland slechts van voorbereidende aard is of het karakter van hulpwerkzaamheid heeft, leidt dit niet tot een vaste inrichting in Nederland.¹⁶

2.3.2.3 Vaste vertegenwoordiger

Onder een vaste vertegenwoordiger wordt verstaan een persoon of lichaam die een machtiging bezit om namens de onderneming overeenkomsten te sluiten en dit recht in Nederland regelmatig, ook wel 'gewoonlijk',

13. Dit kan een (gedeelte van een) gebouw behelzen, maar ook in sommige gevallen machines of uitrusting.
14. Zowel een gekochte, gehuurde als anderszins ter beschikking staande plaats (of ruimte) kan kwalificeren als vaste inrichting.
15. Daaronder begrepen rechten die samenhangen met de exploratie of exploitatie van in Nederland aanwezige natuurlijke rijkdommen.
16. Dit betreffen de volgende werkzaamheden: (a) het gebruik van een gebouw voor de opslag of distributie van goederen; (b) het aanhouden van een voorraad goederen enkel ter opslag of distributie; (c) het aanhouden van een voorraad goederen enkel om door een ander bedrijf te laten verwerken; (d) het aanhouden van een vaste inrichting die enkel als aankoopkantoor of verzamelplaats dient; (e) het aanhouden van een vaste inrichting enkel voor andere voorbereidende of hulpwerkzaamheden voor de onderneming; en het aanhouden van een vaste inrichting voor een combinatie van de onder a tot en met e genoemde activiteiten, mits de hoofdactiviteit van die vaste inrichting die voortvloeit uit de combinatie van de andere activiteiten van voorbereidende of ondersteunende aard is.

uitoefent. Dit leidt uitzondering indien de overeenkomsten die in Nederland worden gesloten zien op werkzaamheden die, indien ze zouden worden uitgeoefend met een vaste bedrijfsinrichting, niet tot een vaste inrichting zouden leiden. Een makelaar, commissionair of andersoortige *onafhankelijke* vertegenwoordiger in Nederland vormt eveneens geen vaste vertegenwoordiger, mits deze onafhankelijke vertegenwoordiger in de normale uitoefening van zijn eigen bedrijf handelt. Dit zal vaak het geval zijn indien de vertegenwoordiger meerdere partijen vertegenwoordigt.

2.3.2.4 *Werkzaamheden buitengaats*

Werkzaamheden verricht op of boven het Noordzeewinningsgebied in een aaneengesloten periode van ten minste dertig dagen vormen een onderneming. Op grond van de wettekst wordt onder de term 'Noordzeewinningsgebied' verstaan de territoriale zee van Nederland alsmede het buiten de territoriale zee onder de Noordzee gelegen deel van de zeebodem en de ondergrond daarvan, voor zover het Koninkrijk der Nederlanden daar op grond van het internationale recht rechten mag uitoefenen.

Typische werkzaamheden die hieronder vallen zijn werkzaamheden in de offshore-industrie. Het begrip werkzaamheden moet echter breed worden opgevat en kan dus een verscheidenheid aan soorten activiteiten omvatten.

2.3.2.5 *Winsttoerekening aan een Nederlandse onderneming*

Indien de werkzaamheden in Nederland kwalificeren als een vaste inrichting (dan wel een vaste vertegenwoordiger) van een buitenlandse belastingplichtige rijst de vraag hoeveel winst aan die vaste inrichting kan worden toegerekend. Dit is in de praktijk niet altijd eenvoudig te beantwoorden aangezien de resultaten van de vaste inrichting onderdeel zijn van de resultaten van de gehele onderneming.

Voor het bepalen van de winst die toerekenbaar is aan de vaste inrichting dient de vaste inrichting als onafhankelijke derde te worden beschouwd ten opzichte van de onderneming die buiten Nederland wordt gedreven. Vervolgens dient voor deze 'zelfstandige' Nederlandse onderneming de *arm's length*-winst te worden bepaald. Dit is de winst die de Nederlandse onderneming zou hebben behaald indien zij al haar transacties en handelingen met onafhankelijke derden zou hebben moeten afsluiten. Het bepalen van een dergelijke *arm's length*-winst is een kwestie van

verrekenprijzen, ook wel *transfer pricing*. Bovenstaand blijkt onder andere uit artikel 7, eerste en tweede lid van het OECD-Modelverdrag:¹⁷

“1. Winst van een onderneming van een verdragsluitende Staat is slechts in die Staat belastbaar, tenzij de onderneming in de andere verdragsluitende Staat haar bedrijf uitoefent met behulp van een aldaar gevestigde vaste inrichting. Indien de onderneming aldus haar bedrijf uitoefent, mag de winst van de onderneming in de andere Staat worden belast, maar slechts in zoverre als zij aan die vaste inrichting kan worden toegerekend op grond van het tweede lid.

2. [...] indien een onderneming van een verdragsluitende Staat in de andere verdragsluitende Staat haar bedrijf uitoefent met behulp van een aldaar gevestigde vaste inrichting, wordt in elke verdragsluitende Staat aan die vaste inrichting de winst toegerekend die zij geacht zou kunnen worden te behalen indien zij een onafhankelijke onderneming zou zijn, die dezelfde of soortgelijke werkzaamheden zou uitoefenen onder dezelfde of soortgelijke omstandigheden en die geheel onafhankelijk zou handelen met de onderneming waarvan zij een vaste inrichting is.”

Bovengenoemde bepalingen, en de toelichtingen daarop vanuit de OECD, zijn richtinggevend bij het beslechten van juridische geschillen omtrent de herkenning van een vaste inrichting en de winst die aan een dergelijke vaste inrichting kan worden toegerekend.

2.3.2.6 Internationaal vervoer: Vrijstelling

Het internationale vervoer van personen en zaken te water of door de lucht¹⁸ verricht door (de onderneming van) een buiten Nederland wonend persoon wordt expliciet niet als Nederlandse onderneming aangemerkt.¹⁹ Het gaat hierbij om het vervoer van personen en zaken (i) tussen een plaats in het buitenland en een plaats in Nederland; en (ii) tussen twee plaatsen buiten Nederland onderling. Ook dient de leiding van een dergelijke

17. Zie in dit kader ook artikel 9, derde lid van het Besluit voorkoming dubbele belasting. Dat artikel stelt hoe een binnenlandse belastingplichtige winst moet toerekenen aan een buiten Nederland gelegen vaste inrichting, te weten: *“Bij het bepalen van de winst uit een buitenlandse onderneming worden aan die buitenlandse onderneming de voordelen toegerekend die deze geacht zou worden te behalen – in het bijzonder bij haar handelen met andere onderdelen van de onderneming –, indien zij een zelfstandige en onafhankelijke onderneming zou zijn, die dezelfde of soortgelijke werkzaamheden zou uitoefenen onder dezelfde of soortgelijke omstandigheden, hierbij in aanmerking nemende de door de belastingplichtige door middel van de buitenlandse onderneming en andere delen van de onderneming uitgeoefende functies, gebruikte activa en gelopen risico's.”*

18. Vervoer te land valt dus expliciet niet onder de vrijstelling.

19. Dit op grond van artikel 7.3 van de Wet op de inkomstenbelasting.