

## *Algemeen*

Werknemers die grensoverschrijdend wonen en werken krijgen te maken met bilaterale belastingverdragen waarin is afgesproken welk land (woon- of werkstaat) belasting mag heffen. Voor deze werknemers is daarnaast van belang welk socialezekerheidsstelsel op hen van toepassing is en waar zij dientengevolge premieplichtig zijn en aanspraak kunnen maken op een socialezekerheidsuitkering.

Ditzelfde geldt voor bijvoorbeeld gepensioneerden die inwoner zijn van een ander land dan het land waaruit zij hun pensioen ontvangen. De regels voor belastingen en premies lopen niet in alle gevallen synchroon, waardoor de belastingheffing van een werknemer of gepensioneerde aan een ander land kan worden toegewezen dan het land van premieheffing. Knelpunten en verschillen tussen de socialezekerheidswetgeving en de belastingwetgeving zullen altijd tot op zekere hoogte (blijven) bestaan. Dit neemt niet weg dat ik ernaar streef – waar mogelijk – discoördinatie te voorkomen. In deze rapportage ga ik niet verder in op deze overkoepelende problematiek met betrekking tot de discoördinatie van belasting- en premieheffing. Hiervoor verwijs ik u naar de verslagen van de vaste commissie voor Sociale Zaken en Werkgelegenheid van de Eerste Kamer van het schriftelijk overleg vastgesteld op 9 januari 2019 en van het nader schriftelijk overleg vastgesteld op 2 april 2019 en 9 juli 2019. Deze verslagen bevatten onder andere de, mede namens mij, verzonden brieven van de minister van Sociale Zekerheid en Werkgelegenheid van 20 december 2018, 1 april 2019 en 8 juli 2019.<sup>1</sup>

In deze rapportage beperk ik me tot concrete knelpunten in grensoverschrijdende situaties op het gebied van de loon- en inkomstenbelasting. Het betreft punten die actueel zijn of in de afgelopen periode actueel zijn geweest. In het kader van deze rapportage heeft op ambtelijk niveau overleg plaatsgevonden met de Vereniging Belangenbehartiging Nederlands Gepensioneerden in het Buitenland (VBNGB) en de Vereniging Europese Grenslandbewoners (VEG). Een overleg dat al gepland stond met het Nederlands Belgisch Centrum (NBC) wordt op verzoek van het NBC verplaatst naar een later moment.

### *Belastingdeel heffingskortingen buitenlandse belastingplichtigen*

In het pakket Belastingplan 2018 is geregeld dat buitenlandse belastingplichtigen met ingang van 1 januari 2019 het belastingdeel van de heffingskortingen - met uitzondering van de arbeidskorting voor inwoners van een andere EU-lidstaat, Liechtenstein, Noorwegen, IJsland, Zwitserland of één van de BES-eilanden (de landenkring) - niet meer via de loonbelasting ontvangen. Hiermee wordt voorkomen dat een groot aantal buitenlandse belastingplichtigen via de loonbelasting te veel aan heffingskortingen ontvangt, waarop in de inkomstenbelasting geen of minder recht bestaat. Dit zou anders via het aanslagtraject in de inkomstenbelasting weer moeten worden teruggevorderd, met de daaraan verbonden (uitvoerings)lasten en handavings- en invorderingsrisico's. Voor de werknemer of gepensioneerde zou dit betekenen dat wanneer hij aan zijn aangifteplicht voldoet en er behalve het loon geen andere posten in zijn aangifte spelen, hij een te betalen aanslag inkomstenbelasting ontvangt, waar hij waarschijnlijk niet meer op had gerekend. Door de heffingskortingen - met uitzondering van de arbeidskorting voor inwoners binnen de landenkring - alleen via de inkomstenbelasting toe te kennen, wordt deze toekenning beter gericht. Immers, via de inkomstenbelasting krijgen alleen die buitenlandse belastingplichtigen die daar ook recht op hebben het belastingdeel van de heffingskortingen. Eenzelfde resultaat kan niet worden bereikt via wijzigingen in de toekenning in de loonbelasting. Voor de werkgevers zal namelijk veelal niet vast te stellen zijn of en in hoeverre de in het buitenland wonende werknemers uiteindelijk in de inkomstenbelasting recht zullen hebben op het belastingdeel van de heffingskortingen. Als toekenning via de loonbelasting wordt toegestaan, blijft het reële risico bestaan dat in een groot aantal gevallen de in de loonbelasting (tot een te hoog bedrag) toegekende heffingskortingen alsnog via de inkomstenbelasting (voor het meerdere) moeten worden teruggevorderd.

Een aantal situaties heeft aanleiding gegeven af te wijken van bovenstaande. Uitgangspunt daarbij is dat een inhoudingsplichtige voor de loonbelasting op het moment van inhouding zeker weet dat

---

<sup>1</sup> Kamerstukken I 2018/19, 34655, A, B en C

de betreffende buitenlandse belastingplichtige in de inkomstenbelasting recht heeft op het belastingdeel van de betreffende heffingskortingen. Het gaat om de volgende situaties.

In de eerste plaats gaat het om inwoners van België, Aruba en Suriname met looninkomsten uit Nederland waarvan het heffingsrecht op grond van het desbetreffende belastingverdrag aan Nederland is toegewezen. Inwoners van België hebben op basis van een in het belastingverdrag met België opgenomen specifieke non-discriminatiebepaling en een daarmee verband houdende goedkeuring in een beleidsbesluit<sup>2</sup>, recht op onder meer het belastingdeel van de algemene heffingskorting.<sup>3</sup> Hierbij is het niet van belang of zij kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen zijn. Ook inwoners van Aruba en Suriname met looninkomsten uit Nederland hebben door een specifieke non-discriminatiebepaling in de Belastingregeling voor het Koninkrijk (nog van toepassing in de relatie tot Aruba) respectievelijk in het belastingverdrag met Suriname recht op onder meer het belastingdeel van de algemene heffingskorting.

Vanaf 1 januari 2020 ontvangen inwoners van België, Aruba en Suriname die onder de loonheffing vallen, het belastingdeel van de algemene heffingskorting via de loonbelasting. Het voor deze groep in de loonbelasting rekening houden met de algemene heffingskorting vergt een aanpassing van de ICT-systemen van de Belastingdienst wat betreft de voorlopige aanslag inkomstenbelasting. Indien een inhoudingsplichtige in het jaar 2019 al in de loonbelasting rekening houdt met het belastingdeel van de algemene heffingskorting kan dat in combinatie met een voorlopige aanslag inkomstenbelasting 2019 leiden tot een te hoog toegekende heffingskorting, omdat de aanpassing in de systemen van de Belastingdienst voor het jaar 2019 niet meer mogelijk is. Dit kan alleen in de aanslagregeling inkomstenbelasting over het jaar 2019 worden rechtgetrokken. Voor het jaar 2020 worden de geautomatiseerde systemen van de Belastingdienst zodanig aangepast dat inwoners van België, Suriname en Aruba het belastingdeel van de algemene heffingskorting via de loonbelasting kunnen ontvangen. Inhoudingsplichtigen zijn hierover geïnformeerd.

In de tweede plaats gaat het om bepaalde uitgezonden Nederlanders die in dienstbetrekking staan tot Nederland (hierna: uitgezonden ambtenaren) en gedurende de uitzending geen inwoner meer zijn van Nederland. Op grond van de woonplaatsfictie van artikel 2.2, tweede lid, van de Wet IB 2001 worden zij namelijk geacht in Nederland te wonen. Zij hebben in de inkomstenbelasting dan ook recht op dezelfde heffingskortingen als inwoners van Nederland, waaronder het belastingdeel van de algemene heffingskorting en de arbeidskorting. Het maakt daarbij geen verschil of de uitgezonden ambtenaar feitelijk woonachtig is binnen dan wel buiten de landenkring. Een dergelijke woonplaatsfictie is niet opgenomen in de Wet op de loonbelasting 1964. Bij een strikte wetsuitleg kunnen uitgezonden ambtenaren het belastingdeel van de heffingskortingen daarom enkel via de inkomstenbelasting verzilveren. Voor deze groep zal in een beleidsbesluit worden vastgelegd dat de inhoudingsplichtige in de loonbelasting het belastingdeel van de algemene heffingskorting en de arbeidskorting kan toepassen.

Hierna wordt onder het kopje regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen ingegaan op de gevolgen van het niet langer via de loonbelasting toekennen van het belastingdeel van de heffingskortingen voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen.

Een in dit verband veel gehoorde klacht is dat buitenlandse belastingplichtigen die niet in aanmerking komen voor een DigiD geen aangifte zouden kunnen doen. Dit is onjuist. Zij kunnen een gebruikersnaam en wachtwoord aanvragen via het formulier *Aanvragen gebruikersnaam en wachtwoord* dat te vinden is op de website van de Belastingdienst<sup>4</sup>. Met gebruikersnaam en wachtwoord kunnen buitenlandse belastingplichtigen digitaal aangifte doen.

---

<sup>2</sup> Besluit DGB2010/568M van 20 april 2010 (*Stcrt.* 2010, 6364). Dit besluit wordt momenteel geactualiseerd.

<sup>3</sup> De arbeidskorting wordt al via de loonheffing toegepast, omdat België deel uitmaakt van de zogenoemde landenkring.

<sup>4</sup> [https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/programmas\\_en\\_formulieren/aanvraag\\_gebruikersnaam\\_en\\_wachtwoord\\_buitenlandse\\_belastingplichtigen](https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/programmas_en_formulieren/aanvraag_gebruikersnaam_en_wachtwoord_buitenlandse_belastingplichtigen)

## *Regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen*

Sinds 1 januari 2015 bestaat de regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen. Deze regeling is opgenomen in artikel 7.8 van de Wet IB 2001<sup>5</sup>. Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen hebben recht op dezelfde aftrekposten en heffingskortingen als belastingplichtigen die in Nederland wonen. Om te voorkomen dat kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen tegelijkertijd in zowel de woonstaat als de werkstaat fiscale tegemoetkomingen te gelde kunnen maken, blijven de belastbare inkomsten uit eigen woning, de uitgaven voor inkomensvoorzieningen en de persoonsgebonden aftrek in Nederland buiten aanmerking voor zover deze in de woonstaat in aanmerking kunnen worden genomen. In dat geval kan in de woonstaat immers al rekening worden gehouden met de persoonlijke -en gezinssituatie.

Om als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige te worden aangemerkt dient aan drie voorwaarden te zijn voldaan. De belastingplichtige is inwoner van een andere EU-lidstaat, Liechtenstein, Noorwegen, IJsland, Zwitserland of een van de BES-eilanden (de landenkring). Daarnaast is het inkomen voor minstens 90 procent in Nederland onderworpen aan de loon- en inkomstenbelasting. Ten slotte dient de belastingplichtige een inkomensverklaring te overleggen van de belastingautoriteit in de woonstaat. Volledigheidshalve wijs ik in dit verband nog op de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch van 15 november 2018 (ECLI:NL:GHSHE:2018:4756) over de regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen. De keuze om niet langer fiscale voordelen te geven aan niet-inwoners op de grond dat het recht van de Europese Unie daartoe niet noopt en de keuze om van overgangsrecht af te zien uit doelmatigheids- en budgettaire overwegingen vallen naar het oordeel van het Hof binnen de ruime beoordelingsvrijheid van de wetgever en zijn niet van redelijke grond ontbloot. Onlangs heeft de Hoge Raad in deze procedure geoordeeld dat de door belastingplichtige aangevoerde klachten niet tot cassatie kunnen leiden en geeft daarmee aan dat het Hof niet is uitgegaan van een onjuiste rechtstoepassing (HR 14 juni 2019, ECLI:NL:HR:2019:916).

Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen hebben recht op het belastingdeel van de heffingskortingen. Zoals gezegd worden deze niet langer via de loonbelasting toegekend. Zij kunnen dit belastingdeel na afloop van het kalenderjaar via de aangifte inkomstenbelasting over dat kalenderjaar te gelde maken. Buitenlandse belastingplichtigen van wie vaststaat dat zij in een eerder jaar kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen waren en bij wie geen sprake is van gewijzigde omstandigheden kunnen een voorlopige aanslag 2019 aanvragen. Daarmee kunnen zij al gedurende het kalenderjaar 2019 de heffingskortingen verzilveren. Eind 2018 zijn de bij de Belastingdienst bekende kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen daarover per brief ingelicht<sup>6</sup>.

### *Inkomensverklaring*

In de praktijk blijkt het niet altijd even gemakkelijk om een door de belastingautoriteit in de woonstaat getekende inkomensverklaring te kunnen overleggen. In relatie tot Duitsland zijn er signalen - van onder andere de VBNGB - dat in een aantal deelstaten ondertekening van de inkomensverklaring door het Finanzamt regelmatig niet lukt. Daarnaast zijn er landen die de tekst van de inkomensverklaring zouden willen aanpassen vanwege het risico dat zij iets verklaren, waarvan in een later stadium blijkt dat het toch niet juist was. Met deze landen wordt op ambtelijk niveau overleg gevoerd met als doel de problemen die zich nu voordoen te verhelpen.

### *Terugkoppeling pensioenproblematiek België*

Met ingang van 2018 verleende de Belastingdienst niet langer vrijstelling van loonheffing aan inwoners van België die pensioen ontvangen uit Nederland. Als gevolg van Belgische jurisprudentie was het namelijk onduidelijk of pensioenuitkeringen uit Nederland door België voldoende in de heffing werden betrokken. Omdat dit zou kunnen leiden tot situaties van dubbele niet-belasting, werd de voor de vrijstelling van loonheffing benodigde verdragsverklaring niet langer afgegeven en

---

<sup>5</sup> Tot 2015 was de zogenoemde keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen van kracht, welke was opgenomen in artikel 2.5 van de Wet IB 2001.

<sup>6</sup> <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2019/04/17/23e-halfjaarsrapportage-belastingdienst>, p.26

hielden inhoudingsplichtigen wel rekening met de loonheffing. Dit heeft in de praktijk geleid tot situaties van (dreigende) dubbele belastingheffing. Om deze situaties van dubbele heffing te voorkomen hebben België en Nederland begin 2018 overeenstemming bereikt over de toepassing van het pensioenartikel in het bilaterale belastingverdrag tussen België en Nederland. Van belang is of er in België feitelijk volledig belasting is geheven. Ook zijn afspraken gemaakt over de informatie-uitwisseling op basis waarvan Nederland kan beoordelen of het uit Nederland afkomstige pensioen in België feitelijk en voldoende belast wordt. Als uit de door België geleverde informatie blijkt dat het aanvullende pensioen volledig belast is in België, zal de Nederlandse Belastingdienst de vrijstelling van loonheffing verlenen. Voor het jaar 2018 is ervoor gekozen om op basis van de informatie over het jaar 2016 te beoordelen of de vrijstelling van loonheffing opnieuw kon worden afgegeven indien deze per 1 januari 2018 niet meer werd verleend. Indien het aanvullende pensioen feitelijk en volledig in de heffing wordt betrokken in België dan is de vrijstelling van loonheffing opnieuw verleend met terugwerkende kracht tot 1 januari 2018.<sup>7</sup> Uit pragmatische overwegingen heeft een aantal inhoudingsplichtigen in overleg met de Belastingdienst de over 2018 reeds ingehouden loonheffing in de resterende maanden van 2018 terugbetaald aan de ontvanger van het Nederlandse pensioen. Voor deze belastingplichtigen heeft dit als voordeel dat zij niet hoeven te wachten op de aangifte inkomstenbelasting over 2018 om de reeds ingehouden loonheffing terug te krijgen.

### *Fiscale woonplaatsbepaling*

De Commissie grenswerkers van de Vereniging voor Belastingwetenschap doet in haar rapport 'grenswerkers in Europa'<sup>8</sup> twee aanbevelingen aangaande de vaststelling van de fiscale woonplaats. In de eerste plaats beveelt de Commissie aan in wetgeving vast te leggen dat een persoon geen dubbele woonplaats kan hebben voor de toepassing van de Nederlandse fiscale en socialezekerheidswetgeving. Anderzijds geeft zij aan dat de praktijk behoefte heeft aan eenduidige geformuleerde criteria voor het bepalen van de woonplaats. Over de wijze waarop de woonplaats wordt vastgesteld bent u, mede namens mij, geïnformeerd in de brief van 20 december 2018 van de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid.<sup>9</sup>

Hierna ga ik in op een aantal situaties waarvoor het bepalen van de fiscale woonplaats benodigd is.

### Belastingdeel van de heffingskortingen

Met ingang van 2019 ontvangen buitenlandse belastingplichtigen het belastingdeel van de heffingskortingen - met uitzondering van de arbeidskorting voor inwoners van een andere EU-lidstaat, Liechtenstein, Noorwegen, IJsland, Zwitserland of één van de BES-eilanden (de landenkring) - niet meer via de loonbelasting. Dit heeft als onbedoeld gevolg gehad dat er meer aanvragen bij zowel werkgevers als de Belastingdienst zijn gedaan om te bevestigen dat de fiscale woonplaats van de werknemer in Nederland is gelegen.

In beginsel is het aan de werkgever om aan de hand van feiten en omstandigheden de woonplaats van zijn werknemer te bepalen zodat hij de juiste loonbelastingtabel kan toepassen. Alleen bij twijfel kan men zich richten tot de competente inspecteur van de werknemer met het verzoek de fiscale woonplaats te bepalen

### Vrijstelling van loonheffing

De fiscale woonplaatsbepaling is ook benodigd voor het kunnen verlenen van een vrijstelling van loonheffing aan buitenlandse belastingplichtigen en binnenlandse belastingplichtigen die werkzaam zijn in het buitenland voor een Nederlandse inhoudingsplichtige. De Belastingdienst verleent deze vrijstelling alleen als:

- het heffingsrecht over het betreffende inkomen niet aan Nederland is toegewezen op grond van een bilateraal belastingverdrag; en

<sup>7</sup> Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 28 maart 2018 over de toepassing van artikel 18 van het verdrag (Stcrt. 2018, 1744).

<sup>8</sup> Grenswerkers in Europa: een onderzoek naar fiscale, sociaalverzekerings- en pensioenaspecten van grensoverschrijdend werken (Commissie grenswerkers, Vereniging voor Belastingwetenschap, 2017).

<sup>9</sup> Kamerstukken II 2018/19, 34655, nr. A, p 14-15.

- de belastingplichtige de zogenoemde verdragsverklaring (formulier *Aanvraag Vrijstelling van loonheffing*) invult en opstuurt aan de Belastingdienst; en
- de belastingplichtige een verklaring van de belastingautoriteit van het land waarvan hij fiscaal inwoner is (formulier *Verklaring belastingplicht woonstaat*) tegelijk met de verdragsverklaring aan de Belastingdienst opstuurt.

#### Kwalificerende buitenlandse belastingplicht

Ook voor de regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen is de bepaling van de fiscale woonplaats noodzakelijk. Een van de onderdelen in de vereiste inkomensverklaring (formulier *Inkomensverklaring kwalificerend buitenlands belastingplichtige*) is de verklaring van de belastingautoriteit van de woonstaat dat de belastingplichtige inwoner is van dat land.

#### *Hooglerarenbepaling in het belastingverdrag tussen Nederland en België*

In artikel 20 van het bilaterale belastingverdrag tussen Nederland en België is een (hoog)lerarenbepaling opgenomen. Deze bepaling regelt dat (hoog)leraren, die in een van beide verdragsluitende staten onderwijs geven of wetenschappelijk onderzoek verrichten aan een onderwijsinstelling, de eerste twee jaar na de aanvang van de functie belasting betalen in hun woonstaat. Deze bepaling is bedoeld om te voorkomen dat bij tijdelijke werkzaamheden in het andere land (zoals bij gastdocentschap) het heffingsrecht verschuift met de daarmee gepaard gaande administratieve lasten. Op grond van de Europese socialezekerheidsverordening zal een docent in de regel verzekerd zijn in de werkstaat. Premieheffing en belastingheffing lopen dan de eerste twee jaar na de aanvang van de functie uit elkaar. Omdat Nederland en België hun eigen socialezekerheidsstelsel en belastingstelsel hebben (met een eigen verdeling tussen belastingen en socialezekerheidspremies), kan dit ertoe leiden dat docenten die in België wonen en in Nederland hun beroep uitoefenen een lager nettoloon ontvangen dan hun collega's die in Nederland wonen. In de omgekeerde situatie kan het zijn dat Nederlandse docenten die werkzaam zijn in België hierdoor een hoger nettoloon ontvangen dan hun collega's die in België wonen. Voor zover de verschillen in nettoloon het gevolg zijn van genoemde hooglerarenbepaling, is dat van beperkte duur omdat deze bepaling alleen ziet op de eerste twee functie jaren.

Zoals eerder aangegeven is Nederland bereid de hooglerarenbepaling te laten vervallen en heeft dat ingebracht bij de lopende verdragsonderhandelingen met België, met het doel de bovengenoemde discoördinatie tussen premieheffing en belastingheffing te voorkomen.<sup>10</sup> De verdragsonderhandelingen met België zijn in een vergevorderd stadium en ik heb de hoop deze binnen afzienbare tijd af te kunnen ronden.

In dat verband wijs ik u verder op de eerder aangehaalde, mede namens mijzelf verzonden, brief van 8 juli jl. van de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid aan de Eerste Kamer. Hierin wordt onder andere ingegaan op de gevolgen van het wetsvoorstel normalisering rechtspositie ambtenaren (Wnra) voor in het openbaar onderwijs werkzame personen. Grensarbeiders die werkzaam zijn bij onder andere openbare universiteiten verliezen bij inwerkingtreding van het wetsvoorstel hun ambtenarenstatus. Dit heeft gevolgen voor hun socialezekerheidspositie.<sup>11</sup>

#### *Nieuw belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland*

Sinds 1 januari 2016 is het (nieuwe) belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland van kracht.<sup>12</sup> De implementatie van het nieuwe belastingverdrag is goed verlopen. Ik heb echter signalen ontvangen over enkele knelpunten die grensarbeiders ervaren bij de toepassing van het nieuwe belastingverdrag. Hieronder ga ik daar nader op in.

#### Kortdurende socialezekerheidsuitkeringen

Vanuit verschillende belangengroepen en in het rapport van de Vereniging voor Belastingwetenschap is kritiek gekomen op het effect van de grens van € 15.000 op een tweetal specifieke Duitse kortdurende socialezekerheidsuitkeringen die samenhangen met loon uit

<sup>10</sup> Aanhangsel Handelingen II 2017/18, nr. 1827

<sup>11</sup> Kamerstukken I 2018/19, 34655, C, p. 3.

<sup>12</sup> Voor het jaar 2016 kan nog worden gekozen voor de toepassing van de afspraken in het oude verdrag.

dienstbetrekking. Het gaat daarbij om het zogenoemde Krankengeld (uitkering bij ziekte) en Elterngeld (uitkering voor ouders met jonge kinderen).

Het heffingsrecht over loon uit dienstbetrekking van grensarbeiders die in Nederland wonen en in Duitsland werken, wordt op grond van het belastingverdrag in beginsel toegekend aan de werkstaat. Als deze grensarbeiders de hiervoor genoemde kortdurende socialezekerheidsuitkeringen uit Duitsland ontvangen die samenhangen met die werkzaamheden en deze niet meer bedragen dan € 15.000, is het heffingsrecht daarover toegewezen aan de woonstaat. Bij bijvoorbeeld ziekte vindt er dan als het ware een verschuiving van het heffingsrecht plaats van de werkstaat (loon) naar de woonstaat (socialezekerheidsuitkering van € 15.000 of minder)<sup>13</sup>.

De genoemde uitkeringen zijn in Duitsland onbelast. Doordat het belastingverdrag het heffingsrecht over deze uitkeringen onder bepaalde voorwaarden aan de woonstaat toewijst, kan de situatie ontstaan dat een in Duitsland onbelaste uitkering in Nederland leidt tot een belaste uitkering.

Daarnaast kan er discoordinatie tussen belastingheffing en premieheffing ontstaan als een ontvanger van dergelijke uitkeringen sociaal verzekerd blijft in de werkstaat. Deze situatie is inherent aan het feit dat ieder land zijn eigen belastingstelsel heeft. Als uitgangspunt geldt dat belastingverdragen slechts heffingsrechten verdelen. De nationale wetgeving van verdragslanden bepaalt vervolgens op welke wijze dat heffingsrecht geëffectueerd wordt. Daarnaast gelden voor de belasting- en premieheffing verschillende regels die niet altijd synchroon lopen

Ik begrijp dat de verschuiving van de belastingheffing en de mogelijke discoordinatie bij de hiervoor genoemde Duitse socialezekerheidsuitkeringen als onredelijk wordt ervaren. Een oplossing voor deze situatie vergt een aanpassing van het belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland. Ik ben hierover momenteel in constructief overleg met Duitsland om te onderzoeken of er een oplossing gevonden kan worden voor de hiervoor beschreven situatie.

### Overheidsfuncties

Artikel 18 van het belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland ziet op loon en pensioenen die zijn verkregen in het kader van de uitoefening van een overheidsfunctie. Ik heb signalen ontvangen dat de toepassing van deze bepaling tot interpretatieverschillen aanleiding zou kunnen geven. Dit speelt in de situatie dat een inwoner van Duitsland met de Nederlandse nationaliteit voor een Nederlandse overheidsinstelling werkzaam is en in een kalenderjaar een aantal thuiswerkdagen heeft. De Belastingdienst heeft als uitgangspunt dat de staat waaruit de betalingen afkomstig zijn (in casu Nederland) exclusief heffingsbevoegd is en er geen splitsing dient plaats te vinden naar het aantal in Nederland en in Duitsland vanuit huis gewerkte dagen. De uitzondering zoals deze geldt voor lokaal geworven personeel is hier niet van toepassing. Uit contact met de Duitse bevoegde autoriteiten over dit punt zijn geen signalen naar voren zijn gekomen dat Duitsland de bepaling anders interpreteert.

### Uitleg socialezekerheidsuitkering

Ik heb begrepen dat er onduidelijkheid kan bestaan over de vraag of bepaalde uitkeringen uit Duitsland als socialezekerheidsuitkering kwalificeren voor de toepassing van het belastingverdrag. Dit is van belang voor de vraag of uitkeringen onder artikel 17 van het belastingverdrag vallen en meetellen voor de daarin opgenomen grens van € 15.000. Het gaat daarbij om de vraag of uitkeringen worden betaald krachtens de bepalingen van een socialezekerheidsstelsel van een verdragsluitende staat. Daaruit volgt dat de kwalificatie van het bronland het uitgangspunt is. Op ambtelijk niveau is goed contact met Duitsland. Eventuele interpretatieverschillen worden regelmatig op ambtelijk niveau besproken met als doel deze in een vroeg stadium op te lossen.

### *Heffingsrecht verdeling niet-zelfstandige arbeid*

---

<sup>13</sup> Socialezekerheidsuitkeringen vallen onder de reikwijdte van een ander verdragsartikel (artikel 17) dan loon uit dienstbetrekking (artikel 14). Voor socialezekerheidsuitkeringen die in een kalenderjaar niet hoger zijn dan € 15.000 geldt op grond van artikel 17 dat de woonstaat heffingsbevoegd is.

Belastingverdragen bevatten bepalingen die het heffingsrecht verdelen over het loon van werknemers in dienstbetrekking. Op grond hiervan mag de werkstaat belasting heffen over het loon van een werknemer. Er geldt echter een exclusief heffingsrecht voor de woonstaat van een grensarbeider als, kort gezegd aan de volgende cumulatieve voorwaarden wordt voldaan: de werknemer heeft niet meer dan 183 dagen in de werkstaat verbleven, de werkgever is geen inwoner van de werkstaat en de beloning komt niet ten laste van een vaste inrichting in de werkstaat. Indien niet aan deze voorwaarden wordt voldaan, dient het heffingsrecht te worden verdeeld tussen de woonstaat en de werkstaat conform het desbetreffende belastingverdrag.

Deze bepaling brengt met zich dat de werknemer voor de voorkoming van dubbele belastingheffing dient bij te houden en aannemelijk te maken hoeveel dagen er in de werkstaat gewerkt wordt. Dit leidt tot administratieve lasten. Daarnaast is het onder omstandigheden (bijvoorbeeld als de werknemer en de werkgever inwoner zijn van dezelfde staat) voor de toepassing van de 183-dagenregel nodig te bepalen hoeveel dagen een grensarbeider fysiek aanwezig is geweest in de werkstaat. Het bovenstaande speelt bij grensarbeiders en andere werknemers die niet in hun woonland werken. Ook werknemers die thuiswerken voor een werkgever in het buitenland hebben hier mee te maken.<sup>14</sup> De regels zijn naar mijn mening niet disproportioneel en noodzakelijk om tot een juiste verdeling van heffingsrechten te komen.

Het is overigens denkbaar dat de administratieve lasten door het inzetten van huidige technologische ontwikkelingen op een zeker moment kunnen worden verminderd. Zo volgt de Belastingdienst met belangstelling ontwikkelingen waarbij het voor werkgevers mogelijk wordt gemaakt via een applicatie voor mobiele telefoons bij te kunnen houden in welk land (de mobiele telefoon van) een werknemer zich op een bepaald moment bevindt (in combinatie met gezichtsherkenning van de werknemer ter verificatie). De via de app gegenereerde gegevens kunnen mogelijk als ondersteunend bewijs gebruikt worden richting de Belastingdienst.

#### *Wet normalisering rechtspositie ambtenaren*

Per 1 januari 2020 treedt naar verwachting de Wnra in werking. Hiermee verandert de rechtspositie van veel ambtenaren. De naderende inwerkingtreding van de Wnra heeft tot vragen geleid over de gevolgen van deze wet voor de toepassing van de belastingverdragen en de socialezekerheidsregels.<sup>15</sup>

Op grond van de Nederlandse belastingverdragen heeft Nederland het heffingsrecht over inkomsten uit (vroegere) (dienst)betrekking bij de Nederlandse staat, een staatkundig onderdeel of een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan. Voor de huidige wetgeving geldt in de uitvoeringspraktijk, voor de vraag of er sprake is van een dienst die valt onder het overheidsartikel van een belastingverdrag, als uitgangspunt dat wordt aangesloten bij de aanwezigheid van een ambtelijke aanstelling bij een publiekrechtelijk lichaam. Door de Wnra is dit echter niet langer een voldoende bruikbaar onderscheidend criterium. Voor veel ambtenaren zal de ambtelijke aanstelling immers vervangen worden door een privaatrechtelijke arbeidsovereenkomst, terwijl het karakter van de overheidsbetrekking verder niet verandert. Na inwerkingtreding van de Wnra zal voor de kwalificatie van de overheidsbetrekking voor de toepassing van het overheidsartikel daarom directer aangesloten (moeten) worden bij de relevante verdragsbepaling. Dit betekent dat gekeken wordt of er sprake is van een (dienst)betrekking bij een publiekrechtelijke rechtspersoon.

Het voorgaande leidt voor het overgrote deel van de ambtenaren niet tot een wijziging van hun grensoverschrijdende fiscale positie. Ambtenaren die nu op basis van een ambtelijke aanstelling voor een publiekrechtelijke rechtspersoon werkzaam zijn, zullen ook na inwerkingtreding van de Wnra onder de reikwijdte van het overheidsartikel vallen. Dit betreft ook de medewerkers in het openbaar onderwijs die nu op basis van een ambtelijke aanstelling voor een publiekrechtelijke rechtspersoon werkzaam zijn en die – uitgaande van de in het nog aanhangige wetsvoorstel Wijziging van enige wetten in verband met de normalisering van de rechtspositie van ambtenaren in het onderwijs<sup>16</sup> - buiten de reikwijdte van de Ambtenarenwet 2017 zullen vallen.

<sup>14</sup> Aanhangsel Handelingen II 2018/19, nr. 2967, p. 3 (zie antwoord op vraag 9)

<sup>15</sup> In zijn brief van 8 juli 2019 aan de voorzitter van de Eerste Kamer, die mede namens mij verstuurd is, gaat de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid in op de gevolgen van de Wnra voor de socialezekerheidswetgeving voor ambtenaren in het onderwijs en op de gevolgen voor de toepassing van de belastingverdragen.

<sup>16</sup> Kamerstukken I 2018/19, 35089, nr. A.

Voor de specifieke groep werknemers die nu op basis van een arbeidsovereenkomst werkzaam is voor een Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon kan dit betekenen dat wordt vastgesteld dat het overheidsartikel op hen van toepassing is. Dit betreft bijvoorbeeld werknemers van het UWV, de SVB en het COA<sup>17</sup>. Voor de verdeling van de heffingsrechten over het inkomen uit tegenwoordige arbeid zullen er echter nauwelijks gevolgen zijn. Ook op grond van het in de belastingverdragen opgenomen werknemersartikel valt het heffingsrecht over het inkomen voor de in Nederland verrichte werkzaamheden van (in het buitenland woonachtige) werknemers van bijvoorbeeld het UWV, de SVB of het COA namelijk al aan Nederland toe. Als deze werknemers zowel vóór als na 1 januari 2020 werkzaam zijn voor een Nederlands publiekrechtelijk lichaam, betekent het voorgaande in het algemeen dat vanaf 1 januari 2020 het overheidsartikel van toepassing is voor vanaf die datum op te bouwen pensioen. Als deze werknemers emigreren of na hun pensioen in het buitenland blijven wonen, kan dit betekenen dat een deel van het pensioen onder het overheidsartikel valt en een deel van het pensioen onder het artikel voor particuliere pensioenen. Afhankelijk van de afspraak over de verdeling van heffingsrechten over particuliere pensioenen, kan dit aanleiding geven tot een compartimentering. Als het pensioenartikel in het belastingverdrag uitgaat van een algemene bronstaatheffing, is er geen aanleiding voor een dergelijke splitsing.

In de belastingverdragen met België en Duitsland zijn specifieke protocolbepalingen opgenomen over de splitsing tussen particuliere en overheidspensioenen. Het gebruik in die bepalingen van het begrip 'publiekrechtelijke dienstbetrekking' zou, gezien het voorgaande, kunnen leiden tot onduidelijkheid. Om dit weg te kunnen nemen, zullen de bevoegde autoriteiten van Nederland met de bevoegde autoriteiten van België en Duitsland op korte termijn in overleg treden.

---

<sup>17</sup> Dit geldt voor ook andere publiekrechtelijke rechtspersonen waarbij op basis van een arbeidsovereenkomst wordt gewerkt.