



Inkomstenbelasting. Besluit fiscale behandeling functionarissen van internationale organisaties en diplomaten

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek

Besluit van 27 september 2024, nr. 2024-18547

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisatie van het besluit van 23 september 2004, nr. IFZ2004/764M en bevat beleid over de fiscale behandeling van functionarissen van internationale organisaties en diplomaten.

1. Inleiding

Functionarissen van internationale organisaties hebben vanwege internationale overeenkomsten veelal aanspraak op vrijstelling van nationale belastingheffing over hun loon, zoals bedoeld in artikel 10 van de Wet op de loonbelasting 1964¹, van die internationale organisatie. In het besluit van 23 september 2004 nr. IFZ2004/764M was daarom beleid opgenomen ten aanzien van deze doelgroep. In dat beleid werd ingegaan op de gevolgen van het vrijgesteld inkomen van internationale organisaties voor de berekening van het progressievoorbehoud, belastingvoordelen en heffingskortingen. Naar aanleiding van recente gerechtelijke uitspraken is dit beleid aangepast voor zover het de heffingskortingen betreft. Er is een expliciet standpunt opgenomen ten aanzien van de tegemoetkoming specifieke zorgkosten. Ook is het standpunt ten aanzien van de invloed van het vrijgesteld inkomen op de uitgaven voor inkomensvoorzieningen herzien. Ten aanzien van de andere onderdelen zijn de wijzigingen van redactionele aard en is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Dit besluit bevat beleid voor belastingplichtigen met inkomsten waarbij het volkenrecht, dan wel naar het oordeel van Onze Minister het internationale gebruik, noopt tot een vrijstelling van inkomstenbelasting op basis van artikel 39 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. Hoewel in dit besluit verder gesproken wordt van functionarissen van internationale organisaties is het besluit van toepassing op alle belastingplichtigen die onder de reikwijdte van artikel 39 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen vallen, waaronder bijvoorbeeld ook diplomaten.

2. Achtergrond vrijstelling functionarissen van internationale organisaties

De vrijstelling van nationale belastingheffing vindt haar oorsprong in het uitgangspunt dat functionarissen van internationale organisaties in staat moeten zijn hun werk onafhankelijk uit te voeren en die onafhankelijkheid alleen gewaarborgd kan worden wanneer de bevoegdheid tot het vaststellen van het werkelijke bedrag van de door haar functionarissen genoten salarissen uitsluitend aan de betreffende organisatie toekomt. Tevens wordt daarmee eenzelfde netto-inkomen gegarandeerd, onafhankelijk van het land waar de functionaris woont of diens nationaliteit. Om die redenen is zowel directe als indirecte heffing over de genoten inkomsten van ambtenaren van de Europese Unie niet toegestaan.² Vanwege het streven naar harmonisering van fiscale privileges geldt dit ook voor functionarissen van andere internationale organisaties.

3. Progressievoorbehoud

Een functionaris van een internationale organisatie kan naast het vrijgestelde inkomen van die organisatie ook andere inkomsten genieten die wel op reguliere wijze in de nationale belastingheffing betrokken kunnen worden. Wanneer het daarbij gaat om inkomsten die belastbaar zijn in box 1 is van belang of het tarief over die inkomsten berekend wordt aan de hand van alleen die inkomsten, of dat door toepassing van een progressievoorbehoud ook de vrijgestelde inkomsten van een internationale organisatie invloed hebben op het belastingtarief over die andere inkomsten.

Omdat toepassing van een progressievoorbehoud op de vrijgestelde inkomsten van een functionaris van een internationale organisatie tot indirecte heffing over die inkomsten zou leiden wordt geen progressievoorbehoud toegepast.

¹ Voor (gewezen) ambtenaren van de Europese Unie kan dit begrip ook pensioenen en lijfrenten omvatten.

² Zie bijvoorbeeld HvJ 16 december 1960, nr. 6/60 (Humblet), ECLI:EU:C:1960:48. blz. 1167, 1199 en 1200; en HvJ 5 juli 2012, nr. C-558/10 (Bourgeois-Maunoury en Heintz), ECLI:EU:C:2012:418.



4. Belastingvoordelen

Bij de toekenning van belastingvoordelen, zoals onderdelen van de persoonsgebonden aftrek met een inkomensafhankelijke drempel, kan de vraag opkomen of het vrijgestelde inkomen van een internationale organisatie in aanmerking mag worden genomen.

Volgens vaste jurisprudentie gaat een vrijstelling zoals bedoeld in dit besluit niet zo ver dat het vrijgesteld inkomen buiten beschouwing gelaten moet worden bij de toekenning van belastingvoordelen³. Dergelijke bepalingen verlangen slechts dat wanneer de betreffende functionaris aan bepaalde nationale belastingen is onderworpen, deze in aanmerking moet komen voor elk belastingvoordeel waarop belastingplichtigen recht hebben die geen functionaris zijn van een internationale organisatie (reguliere belastingplichtige). Dat betekent dat de voordelen onder dezelfde voorwaarden toegekend moeten worden zodat de functionaris niet benadeeld, maar ook niet bevoordeeld wordt ten opzichte van een reguliere belastingplichtige.

Door het vrijgesteld inkomen mee te nemen in de berekening van een belastingvoordeel ontvangt de functionaris dat voordeel onder dezelfde voorwaarden als reguliere belastingplichtigen. Het vrijgesteld inkomen wordt daarom in aanmerking genomen bij de toekenning van belastingvoordelen.

Bovenstaande heeft niet alleen gevolgen voor de persoonsgebonden aftrek. Het leidt er bijvoorbeeld ook toe dat het vrijgesteld inkomen in aanmerking wordt genomen bij de bepaling van de jaarruimte⁴ voor de uitgaven voor inkomensvoorzieningen. Daar staat tegenover dat de opbouw van pensioenaanspraken bij de internationale organisatie ook in aanmerking wordt genomen.⁵ Het betekent ook dat de belasting die over het vrijgesteld inkomen verschuldigd zou zijn geweest als het vrijgesteld inkomen regulier in de heffing betrokken was, in aanmerking wordt genomen bij de beoordeling of recht bestaat op een tegemoetkoming specifieke zorgkosten.⁶ Met deze passage wordt geen limitatieve opsomming gegeven van belastingvoordelen waarvoor het vrijgesteld inkomen meegenomen kan worden.

5. Heffingskortingen

In het besluit van 23 september 2004, nr. IFZ2004/764M, was ten aanzien van de inkomensafhankelijke heffingskortingen het standpunt ingenomen dat die heffingskortingen ook belastingvoordelen zijn waardoor het vrijgesteld inkomen in aanmerking mag worden genomen bij de berekening van de heffingskortingen.

Ontwikkelingen in de jurisprudentie

In 2019 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de algemene heffingskorting deel uitmaakt van de tariefstructuur en het rekening houden met het vrijgestelde inkomen neerkomt op indirecte heffing over dat vrijgestelde inkomen.⁷ Afbouw van de algemene heffingskorting aan de hand van het vrijgestelde inkomen is daarom volgens de Hoge Raad niet toegestaan.

Recentelijk heeft Gerechtshof Den Haag⁸ ten aanzien van de ouderenkorting geoordeeld dat deze ook deel uitmaakt van de tariefstructuur. Ook afbouw van de ouderenkorting aan de hand van het vrijgestelde inkomen is daarom niet toegestaan volgens het Gerechtshof. In deze uitspraak heb ik berust.

Gevolgen jurisprudentie voor het standpunt ten aanzien van de heffingskortingen

Op basis van de hiervoor genoemde jurisprudentie concludeer ik dat dit oordeel ook geldt voor de andere heffingskortingen. Dat leidt tot de conclusie dat het bij de berekening van geen enkele heffingskorting is toegestaan het vrijgesteld inkomen in aanmerking te nemen. Wellicht ten overvloede merk ik op dat deze conclusie niet alleen ziet op gevallen waarin het in aanmerking nemen van het vrijgesteld inkomen tot een lagere heffingskorting leidt. Ook in gevallen waarin het meenemen van het vrijgesteld inkomen leidt tot een hogere heffingskorting blijft dat inkomen buiten beschouwing. Het eerder in het besluit van 23 september 2004, nr. IFZ2004/764M, ingenomen standpunt wordt dan

³ Zie bijvoorbeeld HR 4 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP2997, HR 27 september 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE0466 en HvJ 4 oktober 1999, Vander Zwalm, nr. C-229/98.

⁴ Artikel 3.127, eerste lid, Wet IB 2001.

⁵ Artikel 3.127, vierde lid, Wet IB 2001.

⁶ Besluit tegemoetkoming specifieke zorgkosten.

⁷ HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1221.

⁸ Gerechtshof Den Haag 9 april 2024, ECLI:NL:GHDHA:2024:828.



ook verlaten. Dit geldt zowel voor het belastingdeel⁹ als voor de premiedelen¹⁰ van de heffingskortingen.

Uitbetaling algemene heffingskorting aan de minstverdienende partner

Het hiervóór beschreven herziene standpunt geldt echter niet voor de uitbetaling van de algemene heffingskorting aan de minstverdienende partner.¹¹ Overeenkomstig het eerdere oordeel van de Hoge Raad¹², blijft gelden dat het vrijgesteld inkomen wel in aanmerking genomen dient te worden genomen bij de uitbetaling van de algemene heffingskorting aan de minstverdienende partner. De uitbetaling van de algemene heffingskorting aan de minstverdienende partner is namelijk geen onderdeel van de standaardheffingskorting en maakt geen onderdeel uit van de tariefstructuur, maar is naar mijn mening een belastingvoordeel zoals hiervoor in onderdeel 4 besproken. Het past ook niet bij doel en strekking van die uitbetaling om het vrijgesteld inkomen buiten beschouwing te laten. Uit artikel 8.9, tweede lid 2, Wet IB 2001 volgt dat de verhoging van de gecombineerde heffingskorting wordt verlaagd met het bedrag van de belastingvermindering volgens regelingen ter voorkoming van dubbele belasting. Tot deze belastingvermindering behoort ook de inkomstenbelasting die geheven zou zijn indien het vrijgesteld inkomen wel regulier in de heffing was betrokken.

Inkomensafhankelijke combinatiekorting

Het herziene standpunt heeft tot gevolg dat het vrijgesteld inkomen ook buiten beschouwing blijft bij de beoordeling of recht bestaat op de inkomensafhankelijke combinatiekorting. Dat kan ertoe leiden dat een feitelijk minstverdienende partner, die wel regulier belastbaar arbeidsinkomen geniet, niet in aanmerking komt voor de inkomensafhankelijke combinatiekorting omdat de meestverdienende partner vrijgestelde inkomsten van een internationale organisatie geniet.

Dit gevolg acht ik niet in overeenstemming met de bedoeling van de wetgever. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 AWR (hardheidsclausule).

Goedkeuring

Ik keur goed dat voor de beoordeling of de partner (in de zin van de inkomensafhankelijke combinatiekorting) van een functionaris van een internationale organisatie recht heeft op de inkomensafhankelijke combinatiekorting, het vrijgesteld inkomen van die internationale organisatie in die beoordeling wordt betrokken.

Voorbeeld

Een functionaris van een internationale organisatie geniet een (vrijgesteld) arbeidsinkomen van € 75.000 per jaar. Diens partner geniet een Nederlands arbeidsinkomen van € 50.000 per jaar. Op grond van de goedkeuring wordt de partner als minstverdienende partner aangemerkt in de zin van artikel 8.14a, eerste lid, onderdeel c, Wet IB 2001, en kan deze (indien ook aan de overige voorwaarden wordt voldaan) aanspraak maken op de inkomensafhankelijke combinatiekorting.

6. Ingetrokken besluit

Het besluit van Besluit van 23 september 2004, nr. IFZ2004/764M is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

7. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

8. Citeertitel

Dit besluit wordt aangehaald als: Besluit fiscale behandeling functionarissen van internationale organisaties en diplomaten.

⁹ Op grond van artikel 8.3 Wet IB 2001.

¹⁰ Op grond van artikelen 8.4 Wet IB 2001, 8.5 Wet IB 2001 en 8.6 Wet IB 2001.

¹¹ Artikel 8.9 Wet IB 2001 en Artikel 8.9a Wet IB 2001.

¹² HR 27 september 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE0466 ten aanzien van de voorganger van de uitbetaling algemene heffingskorting minstverdienende partner onder de Wet IB 1964.



Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 27 september 2024

*De Staatssecretaris van Financiën,
Namens deze,
H.G. Roodbeen
Hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*