



Inkomstenbelasting, middeling (Besluit middeling)

*Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek
Besluit van 11 augustus 2023, nr. 2023-180526.*

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

In dit besluit staat het beleid over middeling. Dit besluit is een actualisering van het besluit van 19 december 2020, nr. 2020-226944 (Stcrt. 2020, 62987). De goedkeuring voor het jaar van overlijden is aangepast. Een goedkeuring voor het betrekken van het jaar van migratie in het middelingstijdvak is opgenomen in dit besluit.

1. Inleiding

Dit besluit bevat een goedkeuring voor twee situaties waarin het eerste of het laatste middelingsjaar van een tijdvak een deeljaar is. Dit besluit is een actualisering van het besluit van 19 december 2020, nr. 2020-226944 (Stcrt. 2020, 62987).

1.1 Wijzigingen ten opzichte vorige versie

Hieronder staan de belangrijkste veranderingen ten opzichte van dat besluit:

- Onderdeel 1.2 gaat in op het afschaffen van de middelingsregeling per 1 januari 2023 en het overgangsrecht.
- In onderdeel 2 is de goedkeuring die is verleend voor opname van het jaar van overlijden, uitgebreid met een goedkeuring voor opname van het jaar van migratie in het middelingstijdvak. Het verzoek om toepassing van de hardheidsclausule dat hier de aanleiding voor is, heeft ook geleid tot een heroverweging van de voorwaarde dat de oorzaak van het hogere belastbare inkomen niet mag zijn gelegen in het overlijden. Die eis is daardoor komen te vervallen.

1.2 Gebruikte begrippen en afkortingen

AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001

1.3 Overgangsrecht

De middelingsregeling is per 1 januari 2023 afgeschaft. Via de overgangsregeling van artikel 10a.28 Wet IB 2001 blijft afdeling 3.14 Wet IB 2001 zoals die luidde op 31 december 2022 nog van toepassing op verzoeken om een middelingsteruggaaf over een middelingstijdvak waartoe het kalenderjaar 2022 of een daaraan voorafgaand kalenderjaar behoort. Concreet betekent dit dat het laatste tijdvak waarop de middelingsregeling en dit besluit van toepassing zijn, bestaat uit de kalenderjaren 2022, 2023, 2024. Waar hierna wordt gesproken over artikel 3.154 Wet IB 2001, wordt het artikel bedoeld zoals dat luidde op 31 december 2022.

2. Opname van het jaar van overlijden en migratie in het middelingstijdvak

Het middelingstijdvak bestaat uit drie aaneengesloten gehele kalenderjaren waarin de belastingplichtige binnenlandse belastingplichtige of kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is geweest (artikel 3.154, eerste lid, Wet IB 2001). Van een deeljaar is sprake als een belastingplichtige ten gevolge van overlijden of migratie niet het gehele kalenderjaar als binnenlandse of kwalificerende buitenlandse belastingplichtige wordt aangemerkt. Zo'n deeljaar kan geen onderdeel zijn van een middelingstijdvak. Het doel van middeling is om progressienadelen op te vangen in situaties waarin de hoogte van het inkomen uit werk en woning sterk schommelt. Door het uitsluiten van deeljaren in het middelingstijdvak heeft de wetgever kennelijk willen voorkomen dat middeling van toepassing wordt bij inkomensdalingen die worden veroorzaakt door het gedurende het kalenderjaar beginnen of eindigen van de binnenlandse belastingplicht of kwalificerende buitenlandse belastingplicht.

In de praktijk doet zich de situatie voor dat het inkomen in het deeljaar hoger is dan het inkomen in de twee andere kalenderjaren bijvoorbeeld vanwege een ontslagvergoeding of winst bij staking van de onderneming. Zo'n deeljaar dat ontstaat door overlijden of migratie kan dan op grond van artikel 3.154 Wet IB 2001 niet in een middelingstijdvak worden betrokken. Dit acht ik ongewenst omdat de



middelingsregeling juist voor dergelijke situaties is bedoeld. Daarom keur ik op grond van artikel 63 AWR (hardheidsclausule) het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat, het kalenderjaar waarin slechts een deel van dat jaar binnenlandse belastingplicht of kwalificerende buitenlandse belastingplicht bestond, voor de toepassing van de middelingsregeling als geheel kalenderjaar wordt aangemerkt.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende cumulatieve voorwaarden:

- Het belastbare inkomen uit werk en woning dat in het deeljaar is genoten, is hoger dan de belastbare inkomens uit werk en woning van beide andere kalenderjaren die deel uitmaken van het middelingstijdvak.
- In het middelingstijdvak mag slechts één deeljaar zitten.
- De binnenlandse of kwalificerende buitenlandse belastingplicht in het deeljaar is begonnen of geëindigd als gevolg van migratie van de belastingplichtige of geëindigd als gevolg van het overlijden van de belastingplichtige.
- De overige voorwaarden van artikel 3.154 Wet IB 2001 blijven van toepassing.

Toelichting voorwaarde a bij migratiesituaties

Ten aanzien van voorwaarde a merk ik voor migratiesituaties het volgende op. In het deeljaar wordt alleen gekeken naar het inkomen dat is genoten in de periode waarin de belastingplichtige ofwel een binnenlandse belastingplichtige was ofwel een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige. Een voorbeeld waarin niet wordt voldaan aan voorwaarde a is de situatie waarin een belastingplichtige in jaar 1 en 2 € 40.000 inkomen heeft en in jaar 3 € 100.000. Van die € 100.000 is € 61.000 niet genoten in de periode van binnenlandse of kwalificerende buitenlandse belastingplicht. In deze situatie is het inkomen in het deeljaar € 39.000 en wordt daarom niet voldaan aan voorwaarde a.

Toelichting uitwerking middeling bij migratiesituaties

Het deeljaar wordt ook voor het vervolg van de berekening gezien als een volledig jaar. Als in het andere gedeelte van het jaar Nederlands of ander inkomen is genoten, wordt dit niet meegenomen in de middelingsberekening. Hiermee voorkom ik dat via de goedkeuring een inbreuk wordt gemaakt op de bewuste keuze van de wetgever om de middelingsregeling alleen open te stellen voor binnenlandse en kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen. Het is aan de belastingplichtige om inzichtelijk te maken welk gedeelte van het inkomen binnen het deeljaar valt.

Voor de middelingsberekening wordt herrekend wat de verschuldigde inkomstenbelasting en premies volksverzekeringen zouden zijn geweest als het inkomen uit de periode van binnenlandse of kwalificerende buitenlandse belastingplicht het enige inkomen was geweest en daarbij ook sprake was van een geheel jaar verzekeringsplicht voor de volksverzekeringen. In bijlage 1 heb ik ter toelichting een cijfervoorbeeld opgenomen.

3. Ingetrokken regeling

Het besluit van 19 december 2020, nr. 2020-226944 (Stcrt. 2020, 62987) is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

4. Inwerkingtreding

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

5. Citeertitel

Dit besluit wordt aangehaald als: Besluit middeling.



Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 11 augustus 2023

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



BIJLAGE 1. VOORBEELD TOEPASSING VOORWAARDE A BIJ MIDDELINGSBEREKENING MET DEELJAAR DOOR MIGRATIE.

Het inkomen van X is in 2021 € 26.000 en in 2022 € 31.500. Op 1 april 2023 emigreert X naar Canada en daardoor is hij na deze datum buitenlands belastingplichtige (artikel 2.1, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001). X is geen kwalificerende buitenlands belastingplichtige (artikel 7.8, zesde lid, Wet IB 2001). In 2023 is het totale Nederlandse inkomen van X € 116.000. Dit inkomen bestaat onder andere uit een stakingswinst van € 101.500. De stakingswinst is genoten in het gedeelte van 2023 waarin X nog in Nederland woonde en binnenlands belastingplichtige is. De overige inkomsten zijn inkomsten die in Nederland zijn genoten na 1 april 2023 en worden daarom niet meegenomen in de middelingsberekening. In het voorbeeld wordt het bedrag van € 101.500 gezien als volledig inkomen in 2023, ondanks dat het alleen in de periode tot 1 april is genoten.

Berekening vóór middeling

	2021	2022	2023	Totaal
Belastbaar inkomen uit werk en woning	€ 26.000	€ 31.500	€ 101.500	€ 159.000
Herleid premie inkomen	€ 26.000	€ 31.500	€ 37.149	€ 94.649
Inkomstenbelasting	€ 2.457	€ 2.967	€ 30.790	€ 36.214
Premie volksverzekeringen	€ 7.189	€ 8.709	€ 10.271	€ 26.169
Inkomstenbelasting/premies volksverzekeringen	€ 9.646	€ 11.676	€ 41.061	€ 62.383

Berekening na middeling

	2021	2022	2023	Totaal
Gemiddeld belastbaar inkomen uit werk en woning	€ 53.000	€ 53.000	€ 53.000	€ 159.000
Herleid premie inkomen	€ 35.129	€ 35.472	€ 37.149	€ 107.750
Inkomstenbelasting	€ 9.949	€ 9.838	€ 9.300	€ 29.087
Premie volksverzekeringen	€ 9.713	€ 9.808	€ 10.271	€ 29.792
Inkomstenbelasting/premies volksverzekeringen	€ 19.662	€ 19.646	€ 19.571	€ 58.879

Door de gegeven goedkeuring kan het jaar 2023 in de middeling worden betrokken als volwaardig jaar. Bij de berekening is voor het jaar 2023 het bedrag van € 101.500 gezien als inkomen in het gehele jaar en op basis daarvan zijn de inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen berekend als ware ook het gehele jaar sprake van premieplicht (de belastingdruk). Daarbij kan dan ook niet altijd uitgegaan worden van de aanslag inkomstenbelasting/premies volksverzekeringen zoals deze feitelijk is vastgesteld. Dit komt doordat die aanslag mede gebaseerd is op Nederlands inkomen in de periode van het jaar waarin geen binnenlandse of kwalificerende buitenlandse belastingplicht bestaat.

De belastingdruk vóór de middeling over de jaren 2021 tot en met 2023 is in totaal € 62.383. Na middeling over dezelfde jaren komt de belastingdruk uit op € 58.879. Het verschil in belastingdruk bedraagt € 3.504. Op dit bedrag moet de drempel van € 545 in mindering worden gebracht, waardoor de middelingsregeling leidt tot een teruggave van € 2.959 (€ 62.383 – € 58.879 – € 545).