



Universiteit
Leiden
The Netherlands

De invloed van de woonplaats op de fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers: Een onderzoek naar de Schumacker-rechtspraak van het Hof van Justitie en woonplaatsonafhankelijke belastingheffing naar draagkracht in de Europese Unie.

Schipper, N.P.

Citation

Schipper, N. P. (2019, November 14). *De invloed van de woonplaats op de fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers: Een onderzoek naar de Schumacker-rechtspraak van het Hof van Justitie en woonplaatsonafhankelijke belastingheffing naar draagkracht in de Europese Unie*. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/80616>

Version: Publisher's Version

License: [Licence agreement concerning inclusion of doctoral thesis in the Institutional Repository of the University of Leiden](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/80616>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

Cover Page



Universiteit Leiden



The handle <http://hdl.handle.net/1887/80616> holds various files of this Leiden University dissertation.

Author: Schipper, N.P.

Title: De invloed van de woonplaats op de fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers: Een onderzoek naar de Schumacker-rechtspraak van het Hof van Justitie en woonplaatsonafhankelijke belastingheffing naar draagkracht in de Europese Unie.

Issue Date: 2019-11-14

**De invloed van de woonplaats op de fiscale behandeling
van grensoverschrijdende werknemers**

De invloed van de woonplaats op de fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers

*Een onderzoek naar de Schumacker-rechtspraak van het Hof
van Justitie en woonplaatsonafhankelijke belastingheffing naar
draagkracht in de Europese Unie*

PROEFSCHRIFT

ter verkrijging van

de graad van Doctor aan de Universiteit Leiden,

op gezag van Rector Magnificus prof. mr. C.J.J.M. Stolker,

volgens besluit van het College voor Promoties

te verdedigen op donderdag 14 november 2019

klokke 16.15 uur

door

Nicolaas Petrus Schipper

geboren te Hoorn

in 1987

Promotores: Prof. mr. S.C.W. Douma (Universiteit Leiden en
Universiteit van Amsterdam)
Prof. mr. J.P. Boer (Universiteit Leiden)

Promotiecommissie: Prof. mr. T. Bender (Universiteit Leiden)
Prof. dr. A. Cordewener (KU Leuven, België)
Prof. dr. P. Kavelaars (Erasmus Universiteit Rotterdam)
Prof. mr. F.P.G. Pötgens (Vrije Universiteit Amsterdam)

Van dit proefschrift verschijnt een handelseditie in de serie Fiscale Monografieën.

VOORWOORD

In 2008 heeft de belastingheffing van grensoverschrijdende werknemers mijn interesse gewekt. In de zomer van dat jaar startte ik mijn professionele carrière bij PwC en werd ik vrijwel direct geconfronteerd uiteenlopende vragen op dit deelgebied van het nationale en internationale belastingrecht. De fiscale woonplaats van de betrokken werknemers en hun gezin speelde hierin regelmatig een centrale rol.

Mijn academische interesse voor dit onderwerp ontstond na verschillende arresten van het Hof van Justitie, waarin het onderscheid in fiscale behandeling op grond van de woonplaats van belastingplichtigen onverenigbaar werd verklaard met het EU-recht. Dit riep bij mij de vraag op in hoeverre dit klassieke uitgangspunt van het internationale belastingrecht op termijn nog bestaansrecht heeft binnen de Europese Unie. Mede gezien mijn specialisme had ik hierbij bijzondere aandacht voor de gevolgen hiervan voor de belastingheffing van internationaal actieve werknemers. Nadat ik mijn masterscriptie had voltooid en enkele artikelen had gepubliceerd over dit onderwerp, ben ik eind 2014 met veel enthousiasme begonnen met het schrijven van dit proefschrift. De combinatie met mijn werkzaamheden als belastingadviseur bij PwC was uitdagend, maar bood tegelijkertijd inspiratie voor het onderzoek. Daarnaast was de interesse van mijn collega's een belangrijke bron van motivatie om het promotieonderzoek te voltooien. Ik ben hen hiervoor dankbaar, waarbij ik Wim Kanbier in het bijzonder wil bedanken voor zijn onvoorwaardelijke steun om het schrijven van dit proefschrift te combineren met mijn werk bij PwC.

De afgelopen jaren heb ik met veel plezier gewerkt aan het onderzoek. Hierbij was de begeleiding van mijn promotores, prof. mr. S.C.W. Douma en prof. mr. J.P. Boer, van groot belang. Ik ben hen bijzonder dankbaar voor hun opbouwende kritiek, doortastendheid en humor. Ook de leden van de promotiecommissie, prof. mr. T. Bender, prof. dr. A. Cordewener, prof. dr. P. Kavelaars en prof. mr. F.P.G. Pötgens, ben ik zeer dankbaar voor hun waardevolle opmerkingen.

Bovenal wil ik Julie bedanken voor haar steun tijdens het schrijven van dit proefschrift. Zij heeft hiervan de afgelopen jaren vaak last gehad, maar daarover vrijwel nooit geklaagd. Zonder haar begrip en geduld was dit boek niet verschenen.

Izegem (België), augustus 2019

N.P. Schipper

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord / V

Lijst van gebruikte afkortingen / XIII

HOOFDSTUK 1

Inleiding / 1

- 1.1 Introductie en centrale vraag / 1
- 1.2 Relevantie van het onderzoek / 2
- 1.3 Afbakening van het onderzoek / 3
- 1.4 Onderzoeksopzet / 5

DEEL I: HET IBR PERSPECTIEF

HOOFDSTUK 2

De rol van de woonplaats in het internationale belastingrecht / 11

- 2.1 Inleiding / 11
- 2.2 Woonplaatsbeginsel in de woonstaat; bronbeginsel in de bronstaat / 11
 - 2.2.1 Effecten op de tariefstoepassing / 14
 - 2.2.2 Effecten op de vergelding van persoonsgebonden tegemoetkomingen / 15
 - 2.2.3 Effecten op de vergelding van niet-persoonsgebonden aftrekposten / 16
- 2.3 Conclusie en samenvatting / 17

DEEL II: HET UNIERECHTELIJKE PERSPECTIEF

HOOFDSTUK 3

De Europeesrechtelijke aanvaardbaarheid van het onderscheid op grond van woonplaats bij de fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers (algemeen deel en objectgebonden belastingvoordelen) / 21

- 3.1 Inleiding / 21
 - 3.1.1 Vrij verkeer van werknemers / 22
 - 3.1.2 Toegang tot het vrije verkeer / 23
 - 3.1.3 Het beslisschema van het HvJ EU: beperking, rechtvaardiging, geschiktheid en proportionaliteit / 26

- 3.2 Ongelijke behandeling van grensoverschrijdende werknemers in vergelijking met thuisblijvers / 29
- 3.2.1 Vergelijkbaarheid van inwoners en niet-inwoners / 29
- 3.2.2 Inkomensgerelateerde tegemoetkomingen / 30
- 3.2.3 Belastingtarief en teruggaveprocedures / 47
- 3.2.4 Samenloop grondslag en tarief / 51
- 3.2.5 Neutralisering door de woonstaat / 59
- 3.3 Conclusie en samenvatting / 62

HOOFDSTUK 4

De fiscale vergelding van persoonlijke en gezinsomstandigheden van belastingplichtigen; het HvJ EU-model (subjectgebonden belastingvoordelen) / 67

- 4.1 Het Schumacker-arrest / 68
- 4.2 Reikwijdte van de Schumacker-rechtspraak / 70
- 4.2.1 Belastingvoordelen in verband met de persoonlijke en gezinssituatie / 71
- 4.2.2 Precisering: volledige fiscale draagkracht / 71
- 4.3 De Schumacker-criteria: ontwikkeling van de jurisprudentie / 74
- 4.3.1 Gschwind: relevantie inkomsten partner (gezinsinkomen) / 75
- 4.3.2 Wallentin en D.: geen onderworpenheid in de woonstaat wel/niet relevant / 77
- 4.3.3 Meindl en Commissie/Estland: afwijzing 75%- en 90%-criterium / 79
- 4.3.4 Kieback: toepassing woonstaatscriterium in driehoekssituaties / 83
- 4.3.5 X: nuancering belang inkomenscriterium; fractionele Schumacker-situatie / 87
- 4.3.6 Overzicht van de Schumacker-criteria / 92
- 4.4 Conclusie en samenvatting / 94

HOOFDSTUK 5

De verplichtingen van de woonstaat bij de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie van belastingplichtigen (inwoners) / 97

- 5.1 Inleiding / 97
- 5.2 Jurisprudentie inzake de verplichtingen van de woonstaat / 98
- 5.2.1 Gilly: geen verplichting tot volledige verrekening buitenlandse belasting / 99
- 5.2.2 De Groot: volledige subjectgebonden aftrekposten in woonstaat als hoofdregel / 102
- 5.2.3 Beker: verduidelijking woonstaatsverplichting voorkomingsbreuk / 105
- 5.2.4 Imfeld: verduidelijking De Groot-excepties (verzekering; onderling verband) / 109
- 5.2.5 Tussenconclusie / 113
- 5.3 Onbeantwoorde vraagstukken / 114
- 5.3.1 Begrip 'volledig en naar behoren in aanmerking genomen' / 114
- 5.3.2 Het vereiste onderlinge verband: de wijze van 'verzekering' / 127
- 5.3.3 Subjectgebonden belastingvoordelen in de werkstaat: beschikbaar of genoten? / 129
- 5.3.4 Doorschuifregelingen / 131
- 5.4 De verplichtingen van de woonstaat in Schumacker-situaties / 142
- 5.4.1 Klassieke Schumacker-exceptie (één werkstaat) / 142
- 5.4.2 Fractionele Schumacker-exceptie (meerdere werkstaten) / 149
- 5.5 Conclusie en samenvatting / 150

HOOFDSTUK 6

De verplichtingen van de werkstaat bij de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie van belastingplichtigen (niet-inwoners) / 157

- 6.1 Inleiding / 157
- 6.2 Schumacker-situaties; relevantie belastingvoordelen in andere staten / 157
 - 6.2.1 Klassieke Schumacker-exceptie (één werkstaat) / 157
 - 6.2.2 Fractionele Schumacker-exceptie (meerdere werkstaten) / 161
 - 6.2.3 Tussenconclusie / 163
- 6.3 Grensoverschrijdende verliesaftrek / 163
 - 6.3.1 Algemeen; aftrek van buitenlandse negatieve inkomsten / 163
 - 6.3.2 Inhaal- en clawback-regelingen / 179
 - 6.3.3 Definitieve verliezen / 185
 - 6.3.4 Conclusies grensoverschrijdende verliesaftrek natuurlijke personen / 193
- 6.4 Conclusie en samenvatting / 196

HOOFDSTUK 7

Nadere vereisten op grond van de rechtspraak van het HvJ EU / 199

- 7.1 Inleiding / 199
- 7.2 Onderscheid tussen belastingplichtigen of inkomsten uit verschillende andere lidstaten (horizontale discriminatie) / 199
 - 7.2.1 D-zaak: onderscheid op grond van een belastingverdrag / 200
 - 7.2.2 Sopora: onderscheid op grond van nationaal recht / 202
 - 7.2.3 Tussenconclusie / 204
- 7.3 De (on)toelaatbaarheid van keuzeregimes / 205
 - 7.3.1 Gielen: facultatieve regeling inkomstenbelasting (objectgebonden belastingvoordeel) / 205
 - 7.3.2 National Grid Indus: keuzeregime exitheffing (proportionaliteitstoets) / 206
 - 7.3.3 Beker: facultatieve regeling inkomstenbelasting (De Groot-situatie) / 207
 - 7.3.4 Hirvonen: facultatieve regeling inkomstenbelasting (Schumacker-situatie) / 209
 - 7.3.5 Hünnebeck: facultatieve regeling schenkbelasting / 211
 - 7.3.6 Tussenconclusie / 213
- 7.4 Het onderscheid tussen belastingvoordelen en socialezekerheidsvoordelen (die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie) / 213
- 7.5 Conclusie en samenvatting / 219

HOOFDSTUK 8

De huidige stand van het Unierecht (conclusies deel II) / 223

DEEL III: HET NORMATIEVE PERSPECTIEF

HOOFDSTUK 9

De toekomst van de woonplaats als onderscheidend criterium bij de fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers / 235

- 9.1 Inleiding / 235
- 9.2 Belastingneutraliteit en gelijke behandeling / 236
- 9.3 Beoordeling van de Schumacker-doctrine / 246
 - 9.3.1 Vergelijkbaarheid van inwoners en niet-inwoners / 247
 - 9.3.2 Belastingtarief: progressie-effect functioneert niet / 250
 - 9.3.3 Samenhang van belastingstelsels: tarief en aftrekposten / 253
- 9.4 Aanvullende tekortkoming van het Unierecht: toelaatbaarheid verrekeningsmethode / 257
- 9.5 Conclusie en samenvatting / 258

HOOFDSTUK 10

Woonplaatsonafhankelijke belastingheffing naar draagkracht van grensoverschrijdende werknemers / 261

- 10.1 Inleiding / 261
- 10.2 Verschillende bestaande visies / 262
 - 10.2.1 Beoordeling / 265
- 10.3 Woonplaatsonafhankelijke belastingheffing naar draagkracht / 268
 - 10.3.1 Belastingtarief / 268
 - 10.3.2 Persoonlijke en gezinssituatie / 271
 - 10.3.3 Grensoverschrijdende verliesverrekening / 276
 - 10.3.4 Keuzevrijheid voor belastingplichtigen / 279
- 10.4 Richtlijn / 283
 - 10.4.1 Voormalige conceptringrichtlijn uit 1979 / 283
 - 10.4.2 Eigen richtlijnvoorstel: woonplaatsonafhankelijke belastingheffing naar draagkracht / 287
- 10.5 Conclusie en samenvatting / 295

DEEL IV: CONCLUSIES

HOOFDSTUK 11

Samenvatting, conclusies en aanbeveling / 301

SUMMARY

The influence of the place of residence on the tax treatment of cross-border employees / 313

Alfabetische bibliografie / 323

Chronologische jurisprudentielijst / 335

Curriculum Vitae / 341

LIJST VAN GEBRUIKTE AFKORTINGEN

A-G	advocaat-generaal
art.	artikel
BNB	Beslissingen in Belastingzaken
c.q.	casu quo
e.a.	en anderen
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EER	Europese Economische Ruimte
EG	Europese Gemeenschappen
EU	Europese Unie
e.v.	en volgende
FM	Fiscale Monografieën
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
i.e.	id est
jo.	juncto
KEN	kapitaalexportneutraliteit
KIN	kapitaalimportneutraliteit
MBB	Maandblad Belastingbeschouwingen
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
Pb	Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen/Europese Unie
red.	redactie
r.o.	rechtsoverweging
V-N	Vakstudie Nieuws
VEU	Verdrag betreffende de Europese Unie
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
WFR	Weekblad Fiscaal Recht

HOOFDSTUK 1

Inleiding

1.1 Introductie en centrale vraag

Bij de belastingheffing van natuurlijke personen speelt het draagkrachtbeginsel een belangrijke rol. De algemene opvatting is dat een inkomstenbelastingstelsel ervoor dient te zorgen dat een belastingplichtige wordt belast naar zijn financiële draagkracht.¹ Dit vertaalt zich doorgaans in een belastingstelsel met een progressieve tariefstructuur en een verscheidenheid aan aftrekposten en andere tegemoetkomingen, waarmee een geschikte verdeling van de belastingdruk over de belastingplichtigen wordt beoogd.

In de meeste staten is deze methodiek van belastingheffing naar persoonlijke draagkracht echter beperkt tot inwoners. In het buitenland woonachtige belastingplichtigen worden namelijk vrijwel altijd op een andere wijze in de inkomstenbelastingheffing betrokken, waarbij hun fiscale draagkracht geheel of gedeeltelijk wordt genegeerd. Dit klassieke onderscheid op grond van woonplaats is algemeen aanvaard onder het internationale belastingrecht. Op basis van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU) dienen lidstaten, kort gezegd, EU-onderdanen echter in beginsel gelijk te behandelen als hun eigen onderdanen in een vergelijkbare situatie. Dit geldt ook op het gebied van belastingheffing van werknemers, hetgeen expliciet volgt uit art. 7 van (EU) Verordening 492/2011.² Aangezien de buiten een bepaalde lidstaat woonachtige werknemers doorgaans niet-onderdanen zijn, kan het onderscheid op grond van woonplaats bijgevolg leiden tot een verboden (indirecte) discriminatie naar nationaliteit.

De centrale vraag van dit proefschrift is in hoeverre bij de belastingheffing van natuurlijke personen ten aanzien van grensoverschrijdende arbeid het klassieke onderscheid in fiscale behandeling op grond van woonplaats verenigbaar is met het (huidige) Unierecht en in hoeverre het zou moeten worden verlaten ter bevordering van het vrije verkeer van werknemers binnen de EU.

Het onderzoek maakt deel uit van het onderzoeksprogramma 'Grenzen van fiscale soevereiniteit'³, waarbij in dit proefschrift de nadruk ligt op de grenzen aan de fiscale soevereiniteit van de lidstaten in het licht van het Unierecht, meer specifiek de verkeersvrijheden.

1 Zie met betrekking tot de achtergrond van het draagkrachtbeginsel: L.G.M. Stevens, *Belasting naar draagkracht*, Deventer: Kluwer 1980 en N. Bammens, *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*, Amsterdam: IBFD 2012, p. 21-24, met verdere verwijzingen.

2 Verordening (EU) nr. 492/2011 van het Europees Parlement en de Raad van 5 april 2011 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Unie, Pb EU, nr. L 141 van 27 mei 2011, p. 1. Dit is de opvolger van de inmiddels ingetrokken Verordening (EEG) nr. 1612/68 van de Raad van 15 oktober 1968 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap, Pb EG, nr. L 257 van 19 oktober 1968, p. 2.

3 <https://www.universiteitleiden.nl/onderzoek/onderzoeksprojecten/rechtsgeleerdheid/grenzen-van-fiscale-soevereiniteit>.

1.2 Relevantie van het onderzoek

Binnen de Europese Unie wonen ruim 11 miljoen EU-onderdanen in een andere lidstaat dan die waarvan zij de nationaliteit hebben (leeftijdscategorie 20-64 jaar, beroepsbevolking).⁴ Van deze groep zal een deel verhuisd zijn in verband met de aanvaarding van een dienstbetrekking.⁵ Dit proefschrift is echter specifiek gericht op werknemers die woonachtig zijn (gebleven) in een andere lidstaat dan die waar zij geheel of gedeeltelijk hun werkzaamheden verrichten. In dit verband wordt ook wel gesproken van grensoverschrijdende werknemers of grenswerkers.⁶ Deze groep is moeilijker af te bakenen in het licht van de beschikbare statistische gegevens, maar omvat in de recente rapporten van de Europese Commissie onder meer de klassieke grensarbeiders, seizoenarbeiders en andere natuurlijke personen die niet langer dan één jaar buiten hun woonland verblijven in het kader van hun buitenlandse werkzaamheden als werknemer of zelfstandige.⁷ Op grond hiervan bedroeg het aantal grenswerkers binnen de EU ongeveer 1,4 miljoen in 2016.⁸ Het overgrote deel hiervan is werkzaam in West-Europa, voornamelijk in Duitsland (358.000), Luxemburg (175.000) en Oostenrijk (165.000). Andere landen, waaronder Nederland (109.000), België (74.000) en Frankrijk (61.000) ontvangen kleinere aantallen.⁹ De grenswerkers zijn overigens voor bijna 50% afkomstig uit 'nieuwe lidstaten'¹⁰, waaronder met name Polen, Slowakije en Roemenië.¹¹ Onder meer door de toetreding van deze staten is door de jaren heen een

- 4 De gegevens hebben betrekking op 2016. European Commission (2018), 2017 Annual Report on intra-EU Labour Mobility, final report, p. 23. Dit komt neer op zo'n 4% van de personen die binnen de EU wonen (van de leeftijdscategorie 20-64 jaar). Zie p. 26 en 165 van het rapport (tabel 30).
- 5 Van deze groep zijn circa 9,1 miljoen individuen werkzaam in de desbetreffende lidstaat of werkzoekend. Zie European Commission (2018), 2017 Annual Report on intra-EU Labour Mobility, final report, p. 22.
- 6 Zie over de definitieproblematiek van het begrip 'grenswerker' ook: Vereniging voor Belastingwetenschap, 'Grenswerkers in Europa: Een onderzoek naar fiscale, sociaalverzekerings- en pensioenaspecten van grensoverschrijdend werken', Rapport van de Commissie grenswerkers (Geschrift nr. 257), 2017, p. 8 e.v.
- 7 European Commission (2011), Mobility in Europe 2011, p. 85, European Commission (2016), 2015 Annual Report on Labour Mobility, final report, p. 56, European Commission (2017), 2016 Annual Report on intra-EU Labour Mobility, final report, p. 78, European Commission (2018), 2017 Annual Report on intra-EU Labour Mobility, final report, p. 84-85.
- 8 European Commission (2018), 2017 Annual Report on intra-EU Labour Mobility, final report, p. 85. Dit is overigens een relatief klein deel van de werkzame beroepsbevolking: circa 0,6% (zie p. 22 van het rapport). Zie voor meer cijfers en verwijzingen onder meer: Vereniging voor Belastingwetenschap, 'Grenswerkers in Europa: Een onderzoek naar fiscale, sociaalverzekerings- en pensioenaspecten van grensoverschrijdend werken', Rapport van de Commissie grenswerkers (Geschrift nr. 257), 2017, p. 23 e.v.
- 9 European Commission (2018), 2017 Annual Report on intra-EU Labour Mobility, final report, p. 234-235 (tabel 64). De grenswerkers in Nederland zijn voornamelijk afkomstig uit Duitsland (44.000), België (31.000) en Polen (16.000). Er zijn ongeveer 36.000 inwoners van Nederland werkzaam in andere lidstaten, vooral in Duitsland (15.000), België (15.000) en het Verenigd Koninkrijk (2.000).
- 10 De lidstaten die sinds 2004 zijn toegetreden: Bulgarije, Cyprus, Estland, Hongarije, Kroatië, Letland, Litouwen, Malta, Polen, Roemenië, Slovenië, Slowakije en Tsjechië.
- 11 European Commission (2018), 2017 Annual Report on intra-EU Labour Mobility, final report, p. 85 en p. 234-235 (tabel 64).

toename zichtbaar van het aantal werknemers dat buiten het woonland werkzaam is.¹² Meer in algemene zin is het aantal grenswerkers de afgelopen decennia sterk toegenomen. Gedurende de periode 1995-2015 is het deel van de werkzame beroepsbevolking dat arbeid verricht in een andere lidstaat dan de woonstaat, bij benadering verviervoudigd.¹³ Bovenstaande gegevens zijn slechts opgenomen ter illustratie van de toenemende omvang van deze groep.¹⁴ Hoewel grenswerkers een relatief klein deel vormen van de totale werkzame beroepsbevolking, wordt de ontwikkeling van grensoverschrijdend werken algemeen beschouwd als een belangrijke graadmeter voor het functioneren van het vrije verkeer binnen de Europese Unie.¹⁵ De Europese Commissie heeft de afgelopen jaren in dit kader ook aangekondigd nadere initiatieven te ontplooien om fiscale belemmeringen weg te nemen voor grensoverschrijdende werknemers.¹⁶ Het belang van dit proefschrift is onder meer gelegen in het formuleren van voorstellen tot concrete oplossingen in dit verband.

1.3 Afbakening van het onderzoek

Het onderzoek is beperkt tot de invloed van de woonplaats op de fiscale behandeling van natuurlijke personen, meer specifiek het onderscheid dat staten maken ten aanzien van de belastingheffing naar draagkracht over het inkomen van grensoverschrijdende werknemers (inwoners versus niet-inwoners). De keuze om de onderzoeksvraag te beperken tot werknemers is mede gebaseerd op het feit dat dit de grootste categorie van economisch actieve natuurlijke personen betreft en inkomsten uit dienstbetrekking in de regel naar draagkracht worden belast.¹⁷ Dit laat onverlet dat in dit proefschrift tevens rechtspraak met

- 12 In 2015 en 2016 steeg het aantal grensoverschrijdende arbeiders binnen de EU jaarlijks met circa 8%. Zie: European Commission (2018), 2017 Annual Report on intra-EU Labour Mobility, final report, p. 85 en European Commission (2017), 2016 Annual Report on intra-EU Labour Mobility, final report, p. 14 en 80. De toename van het aantal grensoverschrijdende werknemers is reeds over een langere periode zichtbaar (hoewel tijdens de economische crisis tijdelijk een stagnatie optrad, periode 2008-2010). Zie: European Commission (2016), 2015 Annual Report on Labour Mobility, final report, p. 13, 14 en 58.
- 13 In 1995 bedroeg het percentage van de beroepsbevolking van de EU (destijds EG) dat werkzaam was in een andere lidstaat circa 0,14% volgens de gegevens van de Europese Commissie. De Commissie spreekt hierbij over 380.000 grensarbeiders op een werkzame beroepsbevolking van circa 148 miljoen in de Europese Unie. Van het genoemde aantal van 380.000 waren echter circa 180.000 werknemers werkzaam in Zwitserland en andere niet-lidstaten. Per saldo betrof het 'intra-EU'-deel hiervan derhalve circa 200.000 op een populatie van 148 miljoen (0,14%). Zie http://www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/w16/summary_nl.htm#1 (geraadpleegd op 26 februari 2018). In 2015 bedroeg het aandeel grenswerkers binnen de EU circa 0,6% van de beroepsbevolking (1,3 miljoen op een beroepsbevolking van 216 miljoen). European Commission (2017), 2016 Annual Report on intra-EU Labour Mobility, final report, p. 80.
- 14 Dit mede gezien de betrouwbaarheid van de cijfers uit het verleden en het feit dat de afbakening van de groepen in het licht van de beschikbare data tot complicaties leidt.
- 15 Zie bijvoorbeeld European Commission (2016), 2015 Annual Report on Labour Mobility, final report, p. 56-57 en http://www.europarl.europa.eu/workingpapers/soci/w16/summary_nl.htm#1 (geraadpleegd op 26 februari 2018), paragraaf 2.2.
- 16 Persbericht van de Europese Commissie van 2 april 2012, 'Commissie toetst toepassing van belastingvoorschriften op grensoverschrijdende werknemers', IP/12/340.
- 17 Van de grensoverschrijdende economisch actieve natuurlijke personen in de EU is circa 90% werkzaam in dienstbetrekking. Zie onder meer European Commission (2018), 2017 Annual Report on intra-EU Labour Mobility, final report, p. 76 en European Commission (2017), Posting of workers. Report on A1 portable documents issued in 2016, p. 10, 26 en 36.

betrekking tot onder meer zelfstandigen en gepensioneerden zal worden behandeld voor zover die jurisprudentie van belang is voor de beantwoording van de onderzoeksvraag. Dit is noodzakelijk aangezien het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: 'Hof van Justitie' of 'Hof') het Unierecht in de regel uniform uitlegt voor verschillende categorieën natuurlijke personen die binnen de reikwijdte van het primaire Unierecht vallen, ongeacht of bijvoorbeeld het vrije verkeer van werknemers, de vrijheid van vestiging of het vrije verblijfsrecht van toepassing is. De gevolgen voor rechtspersonen zijn geen onderdeel van dit onderzoek, al wordt uiteraard wel ingegaan op de gewezen rechtspraak die betrekking heeft op rechtspersonen voor zover dit relevant is voor de beantwoording van de onderzoeksvraag.

Daarnaast is het onderzoek beperkt tot de directe belastingen, meer specifiek de loon- en inkomstenbelasting. Hierbij ligt de nadruk op de inkomstenbelastingwetgeving aangezien daarin de belastingheffing met inaanmerkingneming van de persoonlijke draagkracht het meestomvattend naar voren komt. Gelet op deze doelstelling wordt op de gevolgen voor de andere belastingen slechts bijkomstig ingegaan bij het onderzoek. Voor de volledigheid zij opgemerkt dat in dit proefschrift geen coördinatie van de belasting- en socialezekerheidswetgeving wordt beoogd. Afstemming van deze rechtsgebieden is moeilijk te bereiken, hetgeen ook is onderschreven door Niesten in haar dissertatie.¹⁸ Dit vraagstuk zal hierna niet in detail worden behandeld. Gezien de relevantie voor het onderzoek wordt anderzijds wel aandacht besteed aan de afbakening van belasting- en socialezekerheidsvoordelen, de in dit kader relevante verschillen tussen deze rechtsgebieden en de invloed hiervan op de gerechtigdheid tot een gelijke behandeling naar draagkracht voor werknemers onafhankelijk van hun woonplaats.

In dit boek wordt geen onderzoek gedaan naar het draagkrachtbeginsel zelf en de – politiek getinte – vraag wat de optimale verdeling in het kader van dit beginsel zou zijn binnen een belastingstelsel. In het proefschrift wordt de door de verschillende lidstaten gekozen wijze van belastingheffing naar draagkracht dan ook als uitgangspunt genomen, waarbij het onderzoek zich richt op het onderscheid dat lidstaten hierbij maken afhankelijk van de woonplaats van belastingplichtigen. Hierbij wordt nader ingegaan op de verschillende elementen van draagkracht, waarbij – in lijn met de rechtspraak van het Hof van Justitie – onder meer onderscheid wordt gemaakt tussen *objectieve* draagkracht (belastingvoordelen gerelateerd aan een inkomensbron in de desbetreffende staat: 'objectgebonden belastingvoordelen') en *subjectieve* draagkracht (belastingvoordelen die zijn verbonden aan de persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige en zijn gezin: 'subjectgebonden belastingvoordelen').

18 H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 397 e.v. (randnr. 448 e.v.). Niesten heeft in haar proefschrift onderzoek gedaan naar de mogelijkheden om de toewijzingsregels van belasting- en premieheffing te uniformeren. Mede gezien de verschillende doelen en grondslagen van beide rechtsgebieden acht zij een keuze tussen beide systemen niet wenselijk en een afstemming vooralsnog onwaarschijnlijk. Zie in dit verband tevens de oratie van Weerepas, die specifiek de (on)mogelijkheden ten aanzien van coördinatie van belasting- en premieheffing van grenswerkers betrof. Weerepas acht coördinatie in een aantal gevallen nodig en haalbaar, maar volledige coördinatie onmogelijk. Zie M.J.G.A.M. Weerepas, *Grenswerkers: coördineren, niet omdat het niet kan, maar omdat het moet?*, Oratie Universiteit Maastricht 2018, p. 37-38.

1.4 Onderzoeksopzet

Dit proefschrift is zowel beschrijvend als normatief van aard. Hiertoe is dit boek onderverdeeld in vier delen, waarbij in de eerste twee delen het relevante huidige recht wordt geanalyseerd en gesystematiseerd (geldend recht), terwijl het derde deel een sterk normatief karakter heeft (wenselijk recht). Deel vier bevat de conclusies.

In deel I is een beschrijving van het positieve belastingrecht opgenomen, waarbij de achtergrond en de gevolgen van het onderscheid op grond van woonplaats binnen het internationale belastingrecht worden onderzocht. Hierbij ligt de nadruk op de invloed van de woonplaats op de belastingheffing van grensoverschrijdende werknemers, in het bijzonder de verschillen in behandeling naar draagkracht tussen inwoners en niet-inwoners.

In deel II wordt de vraag beantwoord in hoeverre deze verschillen in fiscale behandeling verenigbaar zijn met het (huidige) Unierecht, met name gelet op de rechtspraak van het Hof van Justitie. Hierbij wordt de bestaande jurisprudentie uitvoerig behandeld en geanalyseerd. Het Unierecht, zoals uitgelegd in de rechtspraak van het Hof van Justitie, vormt aldus het beoordelingskader waaraan het (inter)nationale belastingrecht wordt getoetst en op grond waarvan wordt vastgesteld aan welke eisen de fiscale wetgeving van de lidstaten dient te voldoen. Meer specifiek wordt hierbij op basis van uiteenlopende arresten getracht – inductief – een coherent systeem te formuleren op basis waarvan kan worden bepaald in hoeverre een lidstaat op grond van het Unierecht gehouden is de fiscale draagkracht van belastingplichtigen in aanmerking te nemen (voor inwoners en niet-inwoners). In zoverre heeft dit deel naast een beschrijvend karakter tevens onderdelen die normatief van aard zijn, waarbij de bestaande rechtspraak van het Hof als uitgangspunt wordt genomen om eventuele leemten in het systeem aan te vullen. Deze beoordeling vindt derhalve plaats vanuit een intern perspectief¹⁹: de bestaande rechtspraak geldt als toetsingskader voor de beoordeling van de aanvaardbaarheid van het (inter)nationale belastingrecht en als randvoorwaarde bij de behandeling van vraagstukken die tot op heden nog niet zijn beantwoord door het Hof van Justitie. In deze analyse wordt naast de rechtspraak van het Hof tevens de relevante literatuur betrokken alsmede jurisprudentie uit verschillende lidstaten. Dit deel van het proefschrift heeft dan ook voorspellend vermogen voor nog onbesliste rechtsvragen en is aldus relevant voor onder meer wetgevers, rechters en belastingplichtigen.

In deel III wordt vervolgens ingegaan op de vraag in hoeverre het onderscheid op grond van woonplaats zou moeten blijven bestaan. Deze beoordeling vindt plaats vanuit een extern perspectief – los van de rechtspraak van het Hof van Justitie – waarbij onder meer de economische theorie inzake belastingneutraliteit wordt betrokken en de beleidskeuzes van de Uniewetgever op andere rechtsgebieden die van belang zijn voor het vrije verkeer van werknemers. Tevens wordt onderzocht op welke wijze belastingheffing naar draagkracht voor internationaal actieve werknemers zoveel mogelijk kan worden gerealiseerd binnen de Europese Unie. Hierbij wordt vervolgens getracht dit laatste te bereiken door middel van een voorstel tot nadere Uniewetgeving dat inpasbaar is binnen het (inter)nationale

19 Zie met betrekking tot juridisch onderzoek vanuit verschillende perspectieven: S. Douma, *Legal Research in International and EU Tax Law*, Deventer: Kluwer 2014, p. 17-33, met verdere verwijzingen.

belastingrecht en het *acquis communautaire*. In dit deel ligt de nadruk derhalve op de vraag hoe het recht zou moeten luiden (normatieve benadering).

In deel IV volgen de samenvatting en conclusies alsmede een aanbeveling voor de Europese Commissie.

De nadere indeling van het onderzoek is als volgt (de vier boekdelen):

- I. In hoofdstuk 2 is een analyse opgenomen van de rol van de woonplaats onder het internationale belastingrecht. Hierbij worden onder meer de historische achtergrond van dit onderscheid en de beginselen van het internationale belastingrecht ten aanzien van grensoverschrijdend inkomen besproken, waarbij de nadruk ligt op de fiscale behandeling van inkomsten uit dienstbetrekking conform het OESO-modelverdrag. Tevens wordt behandeld dat de inaanmerkingneming van de objectieve en subjectieve draagkracht van grensoverschrijdende werknemers verschilt ten opzichte van belastingplichtigen die woonachtig en werkzaam zijn in één staat.
- II. In hoofdstuk 3 wordt de door het Hof van Justitie gewezen fiscale jurisprudentie inzake het vrije verkeer van werknemers uiteengezet. Hierbij worden de algemene leerstukken behandeld ten aanzien van de vraag onder welke omstandigheden en in hoeverre onderscheid in fiscale behandeling tussen inwoners en niet-inwoners rechtmatig is in het licht van de huidige stand van het Unierecht. Tevens wordt specifieke aandacht besteed aan het verschil in behandeling van inwoners en niet-inwoners ter zake van belastingvoordelen die verbonden zijn aan het *object* van heffing, zoals kosten gemaakt in het kader van een dienstbetrekking. Hierbij komt meer in algemene zin de invulling van het zogenoemde 'rechtstreeks verband-vereiste' aan bod. Aangezien die toetssteen door het Hof van Justitie voor zowel natuurlijke personen als rechtspersonen wordt gehanteerd, bevat dit hoofdstuk tevens voor een belangrijk deel rechtspraak over andere belastingplichtigen dan werknemers.

In hoofdstuk 4 wordt uitgebreid ingegaan op de rechtspraak van het Hof van Justitie inzake de fiscale vergelding van persoonlijke en gezinsomstandigheden van belastingplichtigen, i.e. de belastingvoordelen die zijn verbonden aan het *subject* van heffing. Hierbij ligt de nadruk op de zogeheten Schumacker-criteria: de vraag onder welke omstandigheden de woonstaat dan wel de werkstaat gehouden is de persoonlijke en gezinssituatie van een grensoverschrijdende werknemer in aanmerking te nemen. Aangezien het Hof van Justitie de Schumacker-rechtspraak op dezelfde wijze toepast voor verschillende categorieën natuurlijke personen (die binnen de reikwijdte van het primaire Unierecht vallen), worden tevens zaken behandeld die betrekking hebben op bijvoorbeeld zelfstandigen en gepensioneerden.

In het verlengde hiervan bevat hoofdstuk 5 een analyse van de verplichtingen die een lidstaat heeft ter zake van de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie van inwoners (als woonstaat).

Hoofdstuk 6 bevat vervolgens een uitvoerige beschrijving van deze verplichtingen voor een lidstaat ten aanzien van niet-inwoners (als werkstaat), waarbij bijzondere aandacht wordt besteed aan de Unierechtelijke verplichtingen met betrekking tot de aftrek van negatieve inkomsten uit buitenlandse bronnen. In dit verband wordt onder meer ingegaan op de rechtspraak van het Hof van Justitie inzake grensoverschrijdende verliesverrekening voor rechtspersonen. Dit om de overeenkomsten en verschillen ten opzichte van de jurisprudentie over natuurlijke personen te analyseren.

In hoofdstuk 7 worden enkele nadere vereisten uit de rechtspraak van het Hof van Justitie besproken die van belang zijn voor de inrichting van de belastingstelsels van lidstaten ten aanzien van de fiscale behandeling van natuurlijke personen die grensoverschrijdend werken. Hierbij wordt tevens de verhouding van belastingvoordelen ten opzichte van socialezekerheidsvoordelen beschreven.

In hoofdstuk 8 wordt op basis van de bevindingen van hoofdstuk 3 tot en met 7 gekomen tot een raamwerk inzake de verenigbaarheid van het onderscheid op grond van woonplaats ter zake van de fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers met het huidige Unierecht.

III. In hoofdstuk 9 wordt nagegaan in hoeverre de woonplaats als onderscheidend criterium bij de fiscale behandeling van individuen in loondienst zou moeten blijven fungeren. Hierbij wordt onder meer beoordeeld of het huidige recht leidt tot een gelijke behandeling naar fiscale draagkracht van internationaal actieve werknemers binnen de Europese Unie.

In hoofdstuk 10 wordt een voorstel gedaan dat leidt tot 'woonplaatsonafhankelijke belastingheffing naar draagkracht'. Hiertoe wordt een ontwerp geformuleerd voor een richtlijn betreffende de fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers die verenigbaar is met het Unierecht en die leidt tot een gelijke behandeling naar fiscale draagkracht van inwoners en niet-inwoners.

IV. Hoofdstuk 11 bevat de samenvatting, conclusies alsmede een aanbeveling voor de Europese Commissie.

Er is de afgelopen jaren door verschillende auteurs onderzoek verricht naar de fiscale behandeling van natuurlijke personen die grensoverschrijdend werken binnen de Europese Unie. In dit verband kan in het bijzonder worden gewezen op de dissertatie van Niesten²⁰ alsmede de rapporten van de Expert Group van de Europese Commissie²¹ en de Commissie Grenswerkers van de Vereniging voor Belastingwetenschap.²² De benadering in dit proefschrift is anders in de zin dat hierin specifiek wordt onderzocht in hoeverre de invloed van de woonplaats op de belastingheffing van grensoverschrijdende werknemers dient te worden opgeheven c.q. verminderd.²³ Hierbij wordt in meer detail dan tot op heden getracht een sluitend systeem af te leiden uit de rechtspraak van het Hof van Justitie ten aanzien van de verplichtingen van lidstaten om de persoonlijke en gezinssituatie van belastingplichtigen in aanmerking te nemen.²⁴ Daarnaast is een belangrijk verschil met voornoemde onderzoeken dat in de onderhavige dissertatie de nadruk niet zozeer ligt op het wegnemen van uiteenlopende praktische drempels die internationaal actieve werknemers ervaren, maar wordt onderzocht welke benadering de voorkeur verdient om (fiscale) gelijkheid te creëren op de Europese arbeidsmarkt en economische

20 H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018.

21 Rapport van de Expert Group, 'Ways to tackle cross-border tax obstacles facing individuals within the EU' (2015).

22 Vereniging voor Belastingwetenschap, 'Grenswerkers in Europa: Een onderzoek naar fiscale, sociaalverzekerings- en pensioenaspecten van grensoverschrijdend werken', Rapport van de Commissie grenswerkers (Geschrift nr. 257), 2017.

23 Het volledig opheffen van de woonplaats als aanknopingspunt voor de directe belastingen is door Kemmeren verdedigd in zijn dissertatie. Zie E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001.

24 Deel II van dit proefschrift.

ontwikkeling te bevorderen.²⁵ In dit kader wordt bijzondere aandacht besteed aan de vraag of voor grensoverschrijdende werknemers gelijkheid dient te bestaan met de collega op de werkvloer (gelijke fiscale behandeling ten opzichte van belastingplichtigen die wonen in de werkstaat) of met de buurman (gelijke behandeling ten opzichte van belastingplichtigen die werken in de woonstaat). Anders dan in de bovengenoemde onderzoeken wordt hierbij, met inachtneming van de economische theorie ten aanzien van belastingneutraliteit, een principiële keuze gemaakt voor één van de genoemde benaderingen.²⁶ Mijns inziens is dit cruciaal aangezien tot op heden, mede door het gebrek aan een dergelijke keuze, een duidelijke visie lijkt te ontbreken als het gaat om de beoogde fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers binnen de EU. Naar aanleiding hiervan wordt vervolgens een tekstvoorstel tot secundaire Uniewetgeving geformuleerd, waarbij rekening wordt gehouden met de inpasbaarheid ervan in het internationale belastingrecht (deel I) en het primaire Unierecht (deel II).

Samenvattend is het belang van dit proefschrift gelegen in het analyseren en ordenen van de huidige stand van het Unierecht, het formuleren van een toekomstvisie ten aanzien van de fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers binnen de EU en het doen van een concreet voorstel tot het realiseren hiervan.

Het manuscript is afgesloten per 31 januari 2019. Met nadien verschenen rechtspraak is incidenteel rekening gehouden.

²⁵ Deel III van dit proefschrift.

²⁶ Zie in dit verband hoofdstuk 9, in het bijzonder paragraaf 9.2.

DEEL I: HET IBR PERSPECTIEF

HOOFDSTUK 2

De rol van de woonplaats in het internationale belastingrecht

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de rol van het woonplaatsbeginsel binnen het internationale belastingrecht behandeld.¹ Dit is onder meer van belang om de fiscale jurisprudentie van het Hof van Justitie (deel II, hoofdstuk 3 tot en met 8) in perspectief te kunnen plaatsen. In dit hoofdstuk ligt de nadruk op de algemene beginselen van het internationale belastingrecht en de allocatieregels die worden toegepast ten aanzien van grensoverschrijdend arbeidsinkomen. Deze uitgangspunten worden hierna besproken in het licht van de fiscale behandeling van inkomsten uit dienstbetrekking gebaseerd op het OESO-modelverdrag.^{2,3}

2.2 Woonplaatsbeginsel in de woonstaat; bronbeginsel in de bronstaat

In het hedendaagse internationale belastingrecht (directe belastingen) speelt met name een tweetal beginselen een centrale rol: het woonplaatsbeginsel en het bronbeginsel.

Het woonplaatsbeginsel houdt in dat natuurlijke personen op basis van het feit dat zij in een staat woonachtig zijn, voor hun wereldwijde inkomen in de belastingheffing worden betrokken (onbeperkte belastingplicht).⁴ Binnen het internationale recht is het woonplaatsbeginsel als aanknopingspunt voor belastingheffing al lange tijd breed geaccepteerd.⁵ Hierbij worden onder meer de soevereiniteits- en de profijttheorie naar voren gebracht. Dit houdt in dat belastingheffing van inwoners gerechtvaardigd is aangezien

1 Dit hoofdstuk is deels ontleend aan mijn masterscriptie inzake de voormalige Nederlandse keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen. Zie N.P. Schipper, *Fiscale draagkracht van grensoverschrijdende werknemers in Europeesrechtelijk perspectief*, masterscriptie Universiteit van Amsterdam 2012 (beschikbaar via <http://www.scriptiesonline.uba.uva.nl/document/360932>).

2 Zoals opgenomen in art. 15 OESO-modelverdrag. Het OESO-modelverdrag en het Commentaar zijn onder meer opgenomen in C. van Raad, *Teksten internationaal & EG belastingrecht 2018-2019*, Deventer: Kluwer 2018.

3 Er wordt hierna geen specifieke aandacht besteed aan de afwijkende toewijzingsregels die doorgaans gelden voor bijzondere subcategorieën van inkomsten uit arbeid (bijvoorbeeld voor bestuurders/commissarissen, sporters/artiesten, gepensioneerden en personen in overheidsdienst), zoals opgenomen in art. 16, 17, 18 en 19 OESO-modelverdrag.

4 Naast het woonplaatsbeginsel wordt door bepaalde staten ook het nationaliteitsbeginsel gehanteerd als aanknopingspunt voor onbeperkte belastingplicht. Zie hierover en over de samenloop van de verschillende heffingsbeginselen: T. Bender, *De vrijstellingsmethode ter voorkoming van internationale dubbele belasting*, origineel proefschrift Universiteit Leiden 2000, p. 16-28.

5 E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 31.

dergelijke belastingplichtigen zich op duurzame basis binnen het territoir van een staat bevinden en aldaar genieten van de sociale en economische voordelen.⁶

Het bronbeginsel wordt gehanteerd ten aanzien van inkomen dat wordt genoten door niet-inwoners van een staat.⁷ De belastingplicht sluit aan bij het object van heffing: een niet-inwoner wordt slechts belast voor zover hij inkomen uit specifieke bronnen in deze staat geniet (beperkte belastingplicht). De reden hiervoor is dat bij een buiten de staat woonachtige belastingplichtige zijn connectie met de desbetreffende jurisdictie (*nexus*), kort gezegd, beperkt is tot de desbetreffende economische activiteit binnen het territorium van die staat en het bijgevolg niet zonder meer gerechtvaardigd is dat belasting wordt geheven over het wereldinkomen.⁸

Het verschil in belastingheffing tussen inwoners en niet-inwoners kan derhalve mede worden verklaard in het kader van de fiscale soevereiniteit die de staten wederzijds erkennen met inachtneming van het internationaal gewoonterecht (volkenrecht).⁹ Over het algemeen wordt namelijk aangenomen dat uit het volkenrecht beperkingen volgen ten aanzien van de heffingsbevoegdheid van staten, waarbij thans de belangrijkste aanvaarde aanknopingspunten voor belastingheffing het nationaliteitsbeginsel alsmede het eerder genoemde woonplaatsbeginsel en bronbeginsel zijn.¹⁰ Dit aangezien personen die geen persoonlijke (nationaliteit) of territoriale (woonplaats en/of bron) connectie hebben met een staat, in beginsel buiten de rechtsmacht van de desbetreffende natie vallen.¹¹ Het nationaliteitsbeginsel speelde overigens in het verleden een belangrijke rol in het kader van de vaststelling van het heffingsrecht van een staat, maar is tegenwoordig van ondergeschikt belang in het internationale belastingrecht.¹² Dit neemt niet weg dat staten volkenrechtelijk ook thans nog de vrijheid hebben dit aanknopingspunt te hanteren. Een bekend hedendaags voorbeeld van een land dat onbeperkte belastingplicht hierop baseert is de VS.

Samenvattend is de fiscale jurisdictie die staten, in overeenstemming met het volkenrecht, (kunnen) uitoefenen over het inkomen van een natuurlijke persoon derhalve afhankelijk van de persoonlijke en/of territoriale connectie die bestaat met het desbetreffende individu (onderdanen/inwoners: onbeperkte heffingsjurisdictie, i.e. over het wereldinkomen) dan wel het door de belastingplichtige binnen het territorium van die staat genoten inkomen

6 C. van Raad, *Nondiscrimination in International Tax Law*, Deventer: Kluwer 1986, p. 22, met verdere verwijzingen.

7 Kemmeren merkt hierbij terecht op dat ten aanzien van het bronbeginsel uiteenlopende definities worden gehanteerd. E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 32.

8 Bender spreekt in dit kader ook wel over het territorialiteitsbeginsel. T. Bender, *De vrijstellingsmethode ter voorkoming van internationale dubbele belasting*, origineel proefschrift Universiteit Leiden 2000, p. 22.

9 Zie met betrekking tot de binding van staten aan het volkenrecht: F.M. Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, Amsterdam: IBFD 2004, p. 8-18, met verdere verwijzingen.

10 Zie onder meer: C. van Raad, *Nondiscrimination in International Tax Law*, Deventer: Kluwer 1986, p. 19-26; R.S.J. Martha, *The Jurisdiction to Tax in International Law*, Deventer: Kluwer 1989, p. 48-54; R.J. Jeffery, *The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation*, Den Haag: Kluwer 1999, p. 44-49 en S. Douma, *Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement*, origineel proefschrift Universiteit Leiden 2011, p. 22-23. Anders: bijvoorbeeld A. Knechtel, *Basic Problems in International Fiscal Law*, Deventer: Kluwer 1979, p. 37 die van oordeel is dat uit het internationaal gewoonterecht geen beperkingen volgen op dit punt.

11 R.S.J. Martha, *The Jurisdiction to Tax in International Law*, Deventer: Kluwer 1989, p. 43 en 54.

12 T. Bender, *De vrijstellingsmethode ter voorkoming van internationale dubbele belasting*, origineel proefschrift Universiteit Leiden 2000, p. 21, met verdere verwijzingen.

(bij niet-inwoners die geen onderdaan zijn: beperkte heffingsjurisdictie, i.e. slechts over het desbetreffende broninkomen).¹³ Binnen deze kaders zijn staten in beginsel vrij om te bepalen in hoeverre en op welke wijze zij gebruikmaken van hun soevereine rechten om belasting te heffen.

Indien staten bovenstaande uitgangspunten respecteren, leidt belastingheffing in internationale situaties in beginsel tot onderworpenheid in meerdere staten. Aangezien de woonstaat (normaliter) het wereldinkomen van een natuurlijke persoon zal belasten en de bronstaat het inkomen dat aan zijn territoire is verbonden, treedt juridische dubbele belastingheffing op.¹⁴ Zo zal een belastingplichtige die in Nederland woont en in Frankrijk in loondienst werkzaam is bij een aldaar gevestigde werkgever in beginsel door beide landen in de heffing worden betrokken voor zijn arbeidsinkomen. Teneinde dergelijke dubbele belastingheffing te voorkomen worden door staten belastingverdragen gesloten, die al decennia vrijwel altijd zijn gebaseerd op het modelverdrag van de OESO. In art. 15 van dit modelverdrag zijn de toewijzingsregels voor inkomsten uit dienstbetrekking opgenomen.¹⁵

In het bovenstaande voorbeeld zal het heffingsrecht op basis van het belastingverdrag zijn toegewezen aan de bronstaat (in casu Frankrijk).¹⁶ Nederland is echter, als woonstaat, gerechtigd om het inkomen in de heffingsgrondslag te betrekken en zal vervolgens een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting verlenen. In dit geval op basis van de zogenoemde vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud.¹⁷ Bij deze methode wordt door Nederland in eerste instantie de belasting berekend over het wereldwijde inkomen van de belastingplichtige. Hierop wordt vervolgens een vermindering verleend om dubbele belastingheffing te voorkomen, die wordt bepaald op een evenredig deel van de Nederlandse belasting (in de verhouding bronstaatinkomen/wereldinkomen). Aldus wordt voorkomen dat een dubbele belastingdruk bestaat op het genoten loon uit hoofde van de in Frankrijk uitgeoefende dienstbetrekking. Door de werking van het belastingverdrag wordt het inkomen in dit geval effectief alleen in de bronstaat belast.

Het is hierbij van belang om op te merken dat in grote delen van de wereld (inclusief verschillende regio's binnen de Europese Unie), de verrekeningsmethode wordt gehanteerd ter voorkoming van dubbele belasting. Hierbij wordt het buitenlandse inkomen niet vrijgesteld door de woonstaat, maar de buitenlandse belasting verrekend.¹⁸ Aldus wordt op een andere wijze dubbele belastingheffing vermeden, waarbij de maximaal verrekenbare belasting vrijwel zonder uitzondering wordt gesteld op de binnenlandse belasting die toerekenbaar is aan het buitenlandse inkomen (*ordinary credit*). Bij toepassing van de verrekeningsmethode is de belastingdruk van de belastingplichtige aldus ten minste gelijk aan de situatie waarin het inkomen volledig binnenlands werd verworven.

13 R.S.J. Martha, *The Jurisdiction to Tax in International Law*, Deventer: Kluwer 1989, p. 54.

14 Belastingheffing door meer dan één staat ten laste van dezelfde belastingplichtige ter zake van hetzelfde heffingsobject in dezelfde periode. Zie over juridische dubbele belasting onder meer: M. Pires, *International Juridical Double Taxation of Income*, Deventer: Kluwer 1989 en T. Bender, *De vrijstellingsmethode ter voorkoming van internationale dubbele belasting*, origineel proefschrift Universiteit Leiden 2000, p. 13-16.

15 Zie voor een diepgaande studie betreffende de toewijzingsregels voor inkomsten uit dienstbetrekking: F. Pötgens, *Income from International Private Employment*, Amsterdam: IBFD 2006.

16 Art. 15 lid 1 Belastingverdrag tussen Nederland en Frankrijk (1973). Dit is conform het OESO-modelverdrag.

17 Art. 24 lid 1 en 2 Belastingverdrag tussen Nederland en Frankrijk. In het OESO-modelverdrag is de vrijstellingsmethode opgenomen in art. 23A.

18 In het OESO-modelverdrag is deze alternatieve mogelijkheid opgenomen in art. 23B.

2.2.1 Effecten op de tariefstoepassing

De hiervoor beschreven invloed van het volkenrecht en de ontwikkelde beginselen van het internationale belastingrecht hebben tot gevolg dat belastingplichtigen doorgaans alleen in hun woonstaat in de heffing worden betrokken voor hun wereldinkomen. De systematiek van de belastingverdragen conform het OESO-modelverdrag sluit hierbij aan. Aangezien het merendeel van de staten een progressieve tariefstructuur hanteert voor de inkomstenbelasting, waarbij rekening wordt gehouden met de draagkracht van de belastingplichtigen, zal de werking hiervan vaak alleen in de woonstaat tot zijn recht komen. In de bronstaat zal bij de toepassing van het tarief doorgaans immers slechts een beperkt gedeelte van het (wereldwijde) inkomen van een belastingplichtige in aanmerking worden genomen. Indien een belastingplichtige bijvoorbeeld de helft van zijn arbeidsinkomen geniet in woonstaat Nederland en de andere helft in bronstaat Frankrijk, zal effectief alleen zijn Nederlandse inkomen worden belast tegen het (gemiddelde) belastingtarief dat is gebaseerd op zijn wereldinkomen. In Frankrijk zal het toepasselijke tarief namelijk worden berekend op basis van slechts de helft van het loon (i.e. alleen het Franse deel).¹⁹ Er zijn aldus (aanzienlijke) progressievoordelen te behalen indien het arbeidsinkomen wordt genoten in meerdere bronstaten (zogenoemde *salary-splits*²⁰). Het progressievoordeel dat in de bronstaat wordt genoten, wordt niet weggenomen door de belastingheffing op basis van het wereldinkomen in de woonstaat (bij toepassing van de vrijstellingsmethode). De woonstaat zal namelijk het toepasselijke belastingtarief vaststellen op basis van het volledige arbeidsinkomen, doch zal dit tarief slechts toepassen op het binnenlandse inkomen. Hierdoor wordt het buitenlandse inkomen niet geraakt door de progressieve tariefstructuur in de woonstaat, terwijl doorgaans slechts beperkt sprake is van tariefprogressie in de bronstaat. Een voorbeeld kan dit illustreren.

Voorbeeld

Belastingplichtige X is woonachtig in staat A en heeft een arbeidsinkomen van € 100.000. Hij verdient hiervan € 50.000 in staat A en € 50.000 in staat B. De belastingtarieven in beide staten zijn 20% over het inkomen tot € 50.000 en 50% over het meerdere. X is derhalve € 35.000 belasting verschuldigd in staat A over zijn belastbare inkomen vóór toepassing van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting voor het buitenlandse loon. De vermindering bedraagt € 17.500 ($(50.000/100.000) \times 35.000$). In staat B is X € 10.000 belasting verschuldigd ($50.000 \times 20\%$). De totaal verschuldigde belasting bedraagt in dat geval € 27.500. Indien X volledig in staat A (of volledig in staat B) werkzaam was geweest, zou de verschuldigde belasting € 35.000 bedragen. Door het feit dat het inkomen uit staat B effectief wordt belast tegen het tarief van 20%, in plaats van het gemiddelde tarief van 35% dat van toepassing zou zijn voor een inwoner van staat B, geniet X een progressievoordeel van € 7.500.

- 19 De werkstaat heeft slechts het heffingsrecht over het arbeidsinkomen voor zover de dienstbetrekking fysiek in die staat is uitgeoefend (art. 15 lid 1 OESO-modelverdrag). Met buitenlands inkomen van niet-inwoners houden werkstaten (op een enkele uitzondering na) geen rekening, waardoor de progressiviteit in de tariefstructuur niet (volledig) tot zijn recht komt. Zie hierover C. van Raad, 'Nondiscrimination in taxation of cross-border income under the OECD Model and EC Treaty rules – a concise comparison and assessment', in: *A Tax Globalist (Ellis-Bundel)*, Amsterdam: IBFD 2005, p. 129-143, paragraaf 5.2.2.
- 20 Zie in dit verband bijvoorbeeld M.J.G.A.M. Weerepas, *Loonheffingen in internationaal verband*, Deventer: Kluwer 2014, p. 111-112, met verdere verwijzingen.

2.2.2 Effecten op de vergelding van persoonsgebonden tegemoetkomingen

Binnen een belastingstelsel zijn in de regel faciliteiten opgenomen om rekening te houden met factoren in de persoonlijke sfeer die de financiële draagkracht van een belastingplichtige beïnvloeden. Zo kennen veel stelsels bijvoorbeeld aftrekposten voor ziektekosten en uitgaven uit hoofde van alimentatieverplichtingen. In het internationale belastingrecht is het algemeen aanvaard dat de bronstaat geen rekening houdt met de persoonlijke omstandigheden van een belastingplichtige.²¹ Dit gelet op het feit dat een niet-inwoner slechts wordt belast voor inkomen uit specifieke bronnen in die staat. Aan inwoners worden dergelijke persoonsgebonden tegemoetkomingen (doorgaans) wel verleend. Een belastingplichtige zal hierop derhalve in beginsel alleen aanspraak kunnen maken in de woonstaat. In zijn thuisland wordt hij belast voor zijn wereldinkomen en worden aftrekposten aan hem toegekend die verband houden met zijn persoonlijke omstandigheden. Door de systematiek van de vrijstellingsmethode van de voorkoming van dubbele belasting uit het belastingverdrag 'verliest' een belastingplichtige doorgaans echter een deel van het belastingvoordeel dat aan deze aftrekposten is verbonden.²² In dergelijke gevallen worden de persoonsgebonden tegemoetkomingen effectief namelijk vaak slechts gedeeltelijk verleend (in de verhouding van het binnenlandse inkomen ten opzichte van het wereldinkomen).²³ Hierna volgt wederom een voorbeeld ter illustratie.

21 Vergelijk art. 24 lid 1 OESO-modelverdrag (non-discrimination): 'Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected. (...)' (cursivering NS). Onderscheid tussen inwoners en niet-inwoners (onderscheid op grond van woonplaats in plaats van nationaliteit) is derhalve aanvaardbaar, waardoor niet-inwoners bijvoorbeeld een belastingvrije som mag worden onthouden. Zie expliciet art. 24 lid 3 tweede volzin OESO-modelverdrag en paragraaf 7 en 8 van het Commentaar op art. 24. Zie hierover ook C. van Raad, *Nondiscrimination in International Tax Law*, Deventer: Kluwer 1986, p. 77 en 88-89 en N. Bammens, *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*, Amsterdam: IBFD 2012, p. 83-92 en 317-319.

22 Zie C. van Raad, 'Non-Residents – Personal Allowances, Deduction of Personal Expenses and Tax Rates', *World Tax Journal* 2010/2, p. 154-161, paragraaf 6. Dit was in het verleden ook het geval bij de Nederlandse methode van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting, hetgeen de aanleiding was van HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*).

23 Het evenredige verlies van persoonlijke belastingvoordelen kan ook ontstaan bij toepassing van de verrekeningsmethode ter voorkoming van dubbele belastingheffing. Dit aangezien de maximaal verrekenbare buitenlandse belasting (de evenredigheidslimiet) vaak wordt berekend met inachtneming van dezelfde breuk. In het opgenomen voorbeeld zou toepassing van een dergelijke verrekeningsmethode tot dezelfde uitkomst leiden als de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud. Dit aangezien de buitenlandse belasting als gevolg hiervan niet volledig zou kunnen worden verrekend (de toerekenbare binnenlandse belasting overstijgt). In situaties waarin de buitenlandse belastingdruk echter lager uitvalt, is onder omstandigheden alsnog volledige verrekening mogelijk in de woonstaat. In dat geval hoeft een belastingplichtige effectief geen persoonlijke belastingvoordelen te verliezen (in vergelijking met de situatie waarin hij volledig binnenlands zou werken).

Voorbeeld

Belastingplichtige Y is woonachtig in staat A en heeft een arbeidsinkomen van € 100.000. Hij verdient hiervan € 50.000 in staat A en € 50.000 in staat B. Y heeft in staat A recht op een persoonlijke aftrekpost ter grootte van € 20.000. De belastbare grondslag in staat A bedraagt hierdoor € 80.000. Het toepasselijke belastingtarief in staat A is 40%. Y is derhalve € 32.000 belasting verschuldigd in staat A over zijn belastbare inkomen vóór toepassing van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting voor het buitenlandse loon, die € 16.000 bedraagt $((50.000/100.000) \times 32.000)$. Indien het belastingtarief in staat B eveneens 40% bedraagt, is Y daar € 20.000 belasting verschuldigd $(50.000 \times 40\%)$. De in totaliteit verschuldigde belasting bedraagt in dat geval € 36.000. Indien Y volledig in staat A werkzaam was geweest, zou de verschuldigde belasting € 32.000 bedragen. Door de systematiek van de toegepaste vrijstellingsmethode 'verliest' Y, ten opzichte van een belastingplichtige die zijn inkomen volledig in zijn woonstaat verwerft, echter de helft van het belastingvoordeel (conform de verhouding van zijn buitenlandse inkomen tot zijn wereldwijde inkomen) dat is verbonden aan zijn persoonlijke aftrekpost: € 4.000 $(20.000 \times 40\% \times 50/100)$. Hier staat geen met de aftrekpost verbonden voordeel in de werkstaat tegenover nu dergelijke tegemoetkomingen (in de regel) zijn voorbehouden aan inwoners.²⁴

2.2.3 Effecten op de vergelding van niet-persoonsgebonden aftrekposten

Naast de fiscale tegemoetkomingen die gerelateerd zijn aan de persoonlijke omstandigheden van belastingplichtigen bestaan ook aftrekposten die verbonden zijn aan een bron van inkomen. In het internationale belastingrecht gelden voor deze negatieve broninkomsten de toewijzingsregels van de belastingverdragen. Aldus zijn negatieve inkomsten uit onroerende zaken, zoals de Nederlandse hypotheekrenteaftrek, onder belastingverdragen conform het OESO-modelverdrag toegewezen aan de staat waar de woning is gelegen (de bronstaat).²⁵ Het gevolg hiervan is dat indien men louter werkzaam is in een andere staat dan waar de eigen woning (met negatief inkomen) is gelegen, deze negatieve inkomsten in geen van beide staten kunnen worden vergolden. Niet in de werkstaat aangezien deze slechts belasting heft op basis van het bronbeginsel (en derhalve alleen het arbeidsinkomen in de heffing zal betrekken)²⁶, maar ook niet in de woonstaat aangezien deze het buitenlandse arbeidsinkomen volledig zal vrijstellen.²⁷ Hierdoor resteert in het woonland geen grondslag

24 Doorgaans zal een belastingplichtige in de bronstaat wel een progressievoordeel genieten, nu zijn arbeidsinkomen daar aan de voet zal worden belast (zie paragraaf 2.2.1). Indien echter sprake is van een proportioneel tarief, zoals in het voorbeeld, dan is daarvan uiteraard geen sprake.

25 Indien de woning is gelegen in de andere verdragsstaat, dan volgt dit uit art. 6 OESO-modelverdrag. Indien de woning is gelegen in de woonstaat van de belastingplichtige, dan volgt dit uit art. 21 OESO-modelverdrag (restartikel). Dit laatste gezien het feit dat art. 6 alleen van toepassing is indien de woning is gelegen 'in de andere staat'. Indien geen discrepantie bestaat tussen woon- en bronstaat, dan geldt art. 6 derhalve niet (gelet op de bewoordingen ervan).

26 Dit geldt ook indien het negatieve inkomen uit de buitenlandse woning op basis van de nationale wetgeving wel in de grondslag zou worden betrokken. De toewijzingsregels van het belastingverdrag verzetten zich tegen een dergelijk grondslagvoorbehoud bij een niet-inwoner. Zie in dit verband HR 12 maart 1980, 19 180, ECLI:NL:HR:1980:AX0028, BNB 1980/170 en HR 17 februari 1993, 28 260, ECLI:NL:HR:1993:ZC5259, BNB 1994/163.

27 Aangenomen dat de woonstaat de vrijstellingsmethode ter voorkoming van dubbele belasting hanteert. Indien de woonstaat de verrekeningsmethode ter voorkoming van dubbele belasting zou hanteren, is het effectueren van het belastingvoordeel dat is verbonden aan het negatieve inkomen onder omstandigheden alsnog mogelijk (i.e. als de buitenlandse belasting volledig kan worden verrekend met de binnenlandse belasting. Dit is met name denkbaar indien de buitenlandse belastingen lager zijn dan de aan het buitenlandse inkomen toerekenbare binnenlandse belasting op grond van de regels van de woonstaat).

om het belastingvoordeel, dat aan het negatieve inkomen uit de woning is verbonden, te kunnen effectueren (althans niet in het desbetreffende belastingjaar).²⁸

In dit verband wordt wel gesproken van een 'dislocatie'.²⁹ Met dit probleem, dat voortvloeit uit een compartimentering ofwel afbakening van de belastinggrondslag, zijn in het verleden al veel grensarbeiders geconfronteerd.³⁰ Een voorbeeld ter illustratie.

Voorbeeld

Belastingplichtige Z is woonachtig in staat A en verwerft een arbeidsinkomen van € 80.000 in staat B. Z heeft negatief inkomen ad € 15.000 uit zijn eigen woning in staat A. Zijn belastbare wereldinkomen in staat A bedraagt hierdoor € 65.000. Het belastingtarief in staat A is 40%. Z is geen belasting verschuldigd in staat A, althans na toepassing van een (volledige) vermindering ter voorkoming van dubbele belasting voor het buitenlandse loon, die € 26.000 bedraagt. Het belastingtarief in staat B bedraagt eveneens 40%, waardoor Z daar € 32.000 belasting is verschuldigd ($80.000 \times 40\%$). Indien Z zijn inkomen binnen één jurisdictie had verworven was hij € 26.000 belasting verschuldigd geweest (aangenomen dat beide staten dezelfde faciliteiten kennen). Het nadelige verschil ad € 6.000 ontstaat door het feit dat Z het belastingvoordeel dat is verbonden met de eigen woning ($15.000 \times 40\%$) niet kan effectueren in de woonstaat wegens een gebrek aan belastbare grondslag (geen binnenlands inkomen). Aangezien staat B (als werkstaat) slechts heft op basis van het bronbeginsel, wordt het negatieve inkomen uit de woning in staat A daar niet in de grondslag opgenomen. Hierdoor kan Z de aftrekpost in geen van beide staten benutten.

2.3 Conclusie en samenvatting

De grenzen van de bevoegdheid van staten om directe belastingen te heffen worden bepaald door het volkenrecht en de daarop gebaseerde belastingverdragen. De fiscale jurisdictie die staten kunnen uitoefenen, is afhankelijk van de persoonlijke of territoriale band die bestaat met de belastingplichtige (nationaliteit of woonplaats) en het territoir waarbinnen het (bron)inkomen wordt verworven. Binnen deze kaders zijn staten in beginsel vrij om te bepalen in hoeverre en op welke wijze zij gebruikmaken van hun soevereine rechten om belasting te heffen.

In het huidige internationale belastingrecht worden door staten, op een enkele uitzondering na, het woonplaatsbeginsel en het bronbeginsel gehanteerd. Het woonplaatsbeginsel wordt toegepast bij inwoners en leidt tot belastingheffing over het wereldwijde inkomen van deze belastingplichtigen (onbeperkte belastingplicht). Het bronbeginsel wordt door staten toegepast ten aanzien van niet-inwoners en deze groep belastingplichtigen wordt

28 Uiteraard kan er door middel van een doorschuifregeling in worden voorzien dat het belastingvoordeel in een later jaar alsnog kan worden genoten. Zie in dit verband art. 11 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001. Om dit voordeel alsnog te kunnen effectueren is echter wel vereist dat de belastingplichtige in de toekomst aan de woonstaat ter heffing toegewezen belastbaar inkomen zal genieten.

29 P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 97-98. Zie voor uiteenlopende meningen over de relevantie/waarde van dit begrip onder meer S. Douma, 'The Three Ds of Direct Tax Jurisdiction: Disparity, Discrimination and Double Taxation', *European Taxation* 2006/11, p. 522-533, paragraaf 6 en C. Bardini, 'The Ability to Pay in the European Market: An Impossible Sudoku for the ECJ', *Intertax* 2010/1, p. 2-20, p. 11.

30 Waaronder de grensambtenaar uit HR 12 maart 1980, 19 180, ECLI:NL:HR:1980:AX0028, *BNB* 1980/170, de echtelieden Ritter-Coulais, HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-152/03 (*Ritter-Coulais*), de familie Peters-Lakebrink, HvJ EG 18 juli 2007, zaak C-182/06 (*Lakebrink*) en grensambtenaar Renneberg, HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*).

alleen in de heffing betrokken voor inkomen uit specifieke bronnen in die staat (beperkte belastingplicht). De belastingverdragen conform het OESO-modelverdrag zijn ook op deze uitgangspunten gebaseerd.

De toepassing van deze verschillende beginselen heeft meerdere consequenties voor de belastingheffing van grensoverschrijdende werknemers. Ten eerste wordt het tarief waartegen het inkomen in de bronstaat wordt belast alleen berekend op basis van het inkomen in deze staat (in plaats van het doorgaans hogere wereldinkomen). Ten tweede wordt in de bronstaat in de regel geen rekening gehouden met de persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige. De woonstaat neemt de persoonlijke omstandigheden wel in aanmerking en verleent de daarmee verbonden belastingvoordelen. De systematiek van de vermindering ter voorkoming van dubbele belastingheffing leidt echter onder omstandigheden ertoe dat hiervan effectief slechts een evenredig deel wordt genoten. Tot slot kunnen de toewijzingsregels van de belastingverdragen tot gevolg hebben dat bepaalde brongebonden aftrekposten (bijvoorbeeld de eigen woning) niet kunnen worden vergolden door een dislocatie van positief en negatief inkomen.

De fiscale behandeling die een grensoverschrijdende werknemer ten deel valt, verschilt aldus onder meer ten aanzien van deze onderdelen aanzienlijk ten opzichte van belastingplichtigen die woonachtig en werkzaam zijn binnen één territoire. In deel II van dit proefschrift (hoofdstuk 3 tot en met 8) zal worden ingegaan op de vraag in hoeverre dergelijke verschillen in behandeling verenigbaar zijn met het Unierecht.

DEEL II: HET UNIERECHTELIJKE PERSPECTIEF

De Europeesrechtelijke aanvaardbaarheid van het onderscheid op grond van woonplaats bij de fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers (algemeen deel en objectgebonden belastingvoordelen)

3.1 Inleiding

Het is vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie dat hoewel de directe belastingen tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, deze niettemin verplicht zijn die bevoegdheid in overeenstemming met het Unierecht uit te oefenen.¹ Het EU-recht stelt derhalve ook eisen aan de nationale wetgeving van lidstaten op dit terrein en beperkt in deze zin de fiscale soevereiniteit van de staten. Aldus dient het directe belastingrecht in overeenstemming te zijn met bijvoorbeeld het primaire Unierecht (zoals de verkeersvrijheden). In het kader van de fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers zijn in het bijzonder het vrije verkeer van werknemers (art. 45 VWEU) en art. 7 lid 2 Verordening (EU) 492/2011 van belang. De implicaties van onder meer deze bepalingen van het Unierecht komen in dit deel aan de orde (hoofdstuk 3 tot en met 8).² Hierin wordt de vraag onderzocht in hoeverre het onderscheid op grond van woonplaats ter zake van de fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers verenigbaar is met het *acquis communautaire*.

Het Unierecht, zoals uitgelegd in de rechtspraak van het Hof van Justitie, vormt aldus het beoordelingskader waaraan het (inter)nationale belastingrecht wordt getoetst en op grond waarvan wordt vastgesteld aan welke eisen de fiscale wetgeving van de lidstaten

1 Zie bijvoorbeeld HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), r.o. 21, HvJ EG 25 januari 2007, zaak C-329/05 (*Meindl*), r.o. 21, HvJ EU 10 mei 2012, zaak C-39/10 (*Commissie/Estland*), r.o. 47 en HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X), r.o. 25.

2 Gedeelten van deze hoofdstukken zijn ontleend aan mijn masterscriptie inzake de voormalige Nederlandse keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen. Zie N.P. Schipper, *Fiscale draagkracht van grensoverschrijdende werknemers in Europeesrechtelijk perspectief*, masterscriptie Universiteit van Amsterdam 2012 (beschikbaar via <http://www.scriptsionline.uba.uva.nl/document/360932>).

dient te voldoen (beoordeling vanuit een intern perspectief). Hierbij ligt de nadruk op de inachtneming van de fiscale draagkracht van belastingplichtigen door de lidstaten (inwoners versus niet-inwoners). In dit kader zal ik onderscheid maken tussen *objectieve* draagkracht (belastingvoordelen gerelateerd aan een inkomensbron in de desbetreffende staat: 'objectgebonden belastingvoordelen', hoofdstuk 3) en *subjectieve* draagkracht (belastingvoordelen die zijn verbonden aan de persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige en zijn gezin: 'subjectgebonden belastingvoordelen', hoofdstuk 4 tot en met 6).

Bij deze analyse van de Unierechtelijke vereisten inzake de inaanmerkingneming van de objectieve en subjectieve draagkracht, zal veelvuldig rechtspraak worden behandeld uit prejudiciële procedures die geen betrekking hebben op werknemers. Dit is ten eerste noodzakelijk aangezien het Hof van Justitie het Unierecht in de regel uniform uitlegt voor verschillende categorieën natuurlijke personen die binnen de reikwijdte van het primaire Unierecht vallen, ongeacht of bijvoorbeeld het vrije verkeer van werknemers, de vrijheid van vestiging of het vrije verblijfsrecht van toepassing is. Om de voor het onderzoek relevante rechtspraak te behandelen, kan derhalve niet worden volstaan met een bespreking van de prejudiciële procedures die werknemers betreffen. Ten tweede dient op verschillende onderdelen de fiscale jurisprudentie inzake rechtspersonen in ogenschouw te worden genomen, in het bijzonder die inzake de objectieve draagkracht. Dit aangezien door het Hof van Justitie zowel ten aanzien van natuurlijke personen als rechtspersonen hiervoor dezelfde beoordelingmaatstaf wordt gehanteerd (het zogenoemde 'rechtstreeks verband-vereiste'). Gelet hierop is in dit hoofdstuk niet louter rechtspraak opgenomen die specifiek is gewezen voor werknemers, maar betreft een belangrijk deel van de relevante arresten andere categorieën belastingplichtigen.

3.1.1 *Vrij verkeer van werknemers*

Uit art. 45 lid 1 VWEU volgt dat het verkeer van werknemers binnen de Unie vrij is. Dit houdt de afschaffing in van elke discriminatie op grond van de nationaliteit tussen de werknemers der lidstaten, wat betreft de werkgelegenheid, de beloning en de overige arbeidsvoorwaarden.³ Daarnaast bepaalt art. 7 lid 2 Verordening (EU) 492/2011 dat een werknemer, die onderdaan is van een andere lidstaat, in andere lidstaten dezelfde sociale en fiscale voordelen geniet als de nationale werknemers. Beide bepalingen hebben rechtstreekse werking en kunnen door particulieren worden ingeroepen in een procedure voor de nationale rechter.⁴ Hiervoor is in beginsel vereist dat een belastingplichtige de nationaliteit van een lidstaat heeft. Personen met een derde nationaliteit kunnen echter rechten ontlenen aan onder meer hun status als afhankelijk gezinslid van een EU-onderdaan⁵

3 Art. 45 lid 2 VWEU.

4 Zie HvJ EG 4 april 1974, zaak 167/73 (*Franse Zeelieden*), r.o. 35 en HvJ EG 4 december 1974, zaak 41/74 (*Van Duyn*), r.o. 7.

5 Zie bijvoorbeeld HvJ EG 7 mei 1986, zaak 131/85 (*Gül*).

of aan associatieverdragen tussen derde landen en de EU.⁶ Nationale belastingbepalingen die in strijd zijn met het EU-recht zullen, gelet op de voorrang van het Unierecht⁷, zo nodig buiten toepassing moeten worden gelaten.⁸ Nationale rechters zijn hiertoe verplicht om zorg te dragen voor de volle werking van het Europese recht. Aldus kan een grensoverschrijdende werknemer worden beschermd in de rechten die hij ontleent aan het vrije verkeer binnen de Unie.

3.1.2 Toegang tot het vrije verkeer

Voor toegang tot het vrije verkeer van werknemers dient aan een tweetal vereisten te worden voldaan.⁹ Ten eerste dient een individu te kwalificeren als *werknemer* in de zin van art. 45 VWEU. Dit werknemersbegrip mag niet naar gelang het nationale recht verschillend worden geïnterpreteerd, maar is een communautair begrip dat ruim moet worden uitgelegd.¹⁰ Naar het oordeel van het Hof van Justitie dient hierbij op basis van objectieve criteria te worden vastgesteld of in een concreet geval sprake is van een arbeidsverhouding, waarvoor kenmerkend is dat iemand gedurende een bepaalde tijd voor een ander en onder diens gezag prestaties levert en als tegenprestatie een vergoeding ontvangt.¹¹ Hierbij is vereist dat reële en daadwerkelijke arbeid wordt verricht. Werkzaamheden van een zo geringe omvang dat zij marginaal en bijkomstig blijken, volstaan niet om te kwalificeren als werknemer.¹² Het rechtskarakter van de arbeidsverhouding volgens het nationale recht, de meer of minder geringe productiviteit van de betrokkene, de herkomst van de middelen waaruit het loon wordt betaald of de geringe omvang van het loon kunnen daarentegen niet van invloed zijn op de hoedanigheid van werknemer in de zin van het Unierecht.¹³ Doorgaans zal dit werknemersbegrip, gelet op de ruime uitleg ervan, niet tot interpretatieproblemen leiden.¹⁴

Het vrije verkeer van werknemers is echter niet van toepassing op een belastingplichtige die als directeur werkzaam is bij een vennootschap waarvan hij enig aandeelhouder is

6 Zie hierover ook S.C.M.G. van Thiel, *Free movement of persons and income tax law: the European court in search of principles*, Amsterdam: IBFD 2002, p. 29-30 en 203-216. Bekend voorbeeld zijn de EER-staten (Noorwegen, IJsland, en Liechtenstein). Tussen EU-lidstaten en deze staten is ook een vrij verkeer van werknemers van toepassing, dat in wezen gelijk is aan dat van het VWEU (zie art. 28 EER-overeenkomst en HvJ EU 10 mei 2012, zaak C-39/10 (*Commissie/Estland*), r.o. 67). Dit betekent overigens niet dat beslissingen van het Hof van Justitie in gevallen binnen de Europese Unie altijd zonder meer gelden met betrekking tot deze staten. Bepaalde belemmeringen kunnen in verhouding tot de EER-staten mogelijk gerechtvaardigd zijn in situaties waarin dit binnen de EU niet het geval is. Zie bijvoorbeeld HvJ EG 19 november 2009, zaak C-540/07 (*Commissie/Italië*).

7 Zie reeds HvJ EG 15 juli 1964, zaak 6/64 (*Costa/E.N.E.L.*).

8 HvJ EG 9 maart 1978, zaak 106/77 (*Simmenthal*), r.o. 24.

9 Het feit dat een persoon in beginsel een onderdaan van een van de lidstaten moet zijn, zou als derde vereiste kunnen worden beschouwd. Zie paragraaf 3.1.1. Zie over de vereisten voor toegang tot het vrije verkeer van werknemers ook C. Barnard, *The Substantive Law of the EU*, Oxford: Oxford University Press 2013, p. 231-240.

10 HvJ EG 3 juli 1986, zaak 66/85 (*Lawrie-Blum*), r.o. 16.

11 HvJ EG 3 juli 1986, zaak 66/85 (*Lawrie-Blum*), r.o. 17.

12 HvJ EG 23 maart 1982, zaak 53/81 (*Levin*), r.o. 18. Zie tevens D.M. Weber, *Belastingontwijking en de EG-Verdragsvrijheden*, FM nr. 105, Deventer: Kluwer 2003, p. 33-36.

13 HvJ EG 19 november 2002, zaak C-188/00 (*Kurz*), r.o. 32.

14 Zo kwalificeerden bijvoorbeeld ook een stagiair en een au pair als werknemer. Zie respectievelijk HvJ EG 1 juli 2004, zaak C-169/03 (*Wallentin*) en HvJ EG 24 januari 2008, zaak C-294/06 (*Payir*).

(wegens het ontbreken van ondergeschiktheid).¹⁵ Daarnaast kwalificeren personen die eerst na hun pensionering gebruik hebben gemaakt van hun recht om in een andere lidstaat te verblijven evenmin als werknemer.¹⁶ Dergelijke individuen kunnen echter een beroep doen op respectievelijk de vrijheid van vestiging (art. 49 VWEU) en het vrije verblijfsrecht voor burgers van de Unie (art. 21 VWEU).¹⁷ Voor toepassing van de laatstgenoemde bepaling hoeft geen sprake te zijn van een *economisch* aanknopingspunt, waardoor ook economisch inactieven kunnen worden beschermd.^{18, 19}

Voor toegang tot het vrije verkeer van werknemers is ten tweede vereist dat sprake is van een grensoverschrijdende economische activiteit.²⁰ Een werknemer die geen gebruik heeft gemaakt van het vrije verkeer, kan zich niet beroepen op art. 45 VWEU aangezien het Unierecht niet van toepassing is op dergelijke gevallen. Men spreekt in dit verband van een 'interne situatie'.²¹ Onder deze omstandigheden bestaan onvoldoende aanknopingspunten met EU-recht.²² Een bekend voorbeeld hiervan is de zaak Hurd.

Derrick Hurd was binnen het Verenigd Koninkrijk gedetacheerd naar de Europese School te Culham (Engeland). De toelagen die werknemers van de Europese School ontvingen werden door de Britse belastingautoriteiten vrijgesteld van belastingheffing, tenzij een werknemer de Britse nationaliteit had. In tegenstelling tot de andere werknemers was Hurd, Brits onderdaan zijnde, niet gerechtigd tot deze belastingvrijstelling. Hij achtte dit in strijd met (de voorgangers van) art. 18 en 45 VWEU. Naar het oordeel van het Hof van Justitie misten deze bepalingen echter toepassing nu deze niet kunnen worden toegepast op

15 HvJ EG 27 juni 1996, zaak C-107/94 (*Asscher*), r.o. 26.

16 HvJ EG 29 april 2004, zaak C-224/02 (*Pusa*), r.o. 17 en HvJ EG 9 november 2006, zaak C-520/04 (*Turpeinen*), r.o. 16.

17 Zie de hierboven aangehaalde arresten Asscher en Turpeinen. De door het Hof gewezen fiscale jurisprudentie inzake het vrije verkeer van werknemers is van overeenkomstige toepassing op deze situaties.

18 Dit neemt niet weg dat voor toepassing van art. 21 VWEU wel voldoende aanknopingspunten met het Unierecht moeten bestaan. Hiervan kan overigens ook sprake zijn indien niet het individu zelf, maar bijvoorbeeld een gezinslid of ex-partner is verhuisd naar een andere lidstaat (of een ander grensoverschrijdend element). Zie bijvoorbeeld HvJ EG 12 juli 2005, zaak C-403/03 (*Schempp*) en HvJ EG 11 september 2007, zaak C-318/05 (*Commissie/Duitsland*), r.o. 124 e.v.

19 Toepassing van art. 21 VWEU komt niet aan de orde voor economisch actieven. In die gevallen wordt uitsluitend getoetst aan de vrije verkeersbepalingen. Zie bijvoorbeeld HvJ EG 7 september 2006, zaak C-470/04 (*N*), r.o. 21-23.

20 Hierbij gaat het niet alleen om grensoverschrijdingen tussen twee lidstaten, maar ook vanuit een derde land naar een lidstaat. Zo kan bijvoorbeeld een Italiaanse werknemer die vanuit Argentinië naar Spanje migreert een beroep doen op het vrije verkeer van werknemers. Zie bijvoorbeeld HvJ EG 7 juli 1992, zaak C-369/90 (*Micheletti*) en HvJ EG 23 maart 2004, zaak C-138/02 (*Collins*). Zie ook S.C.M.G. van Thiel, *Free movement of persons and income tax law: the European court in search of principles*, Amsterdam: IBFD 2002, p. 190.

21 Zie bijvoorbeeld H.T.P.M. van der Hurk, *Europees Gemeenschapsrecht en directe belastingen*, FM nr. 97, Deventer: Kluwer 2001, p. 54, K. Lenaerts en P. van Nuffel, *Europees Recht*, Antwerpen: Intersentia 2011, p. 120-121 en C. Barnard, *The Substantive Law of the EU*, Oxford: Oxford University Press 2013, p. 234-235.

22 Anderzijds kunnen werkzaamheden die een werknemer buiten het grondgebied van de lidstaten verricht, toch binnen de reikwijdte van de verkeersvrijheden vallen. Hiervoor is vereist dat de arbeidsverhouding een voldoende nauwe band met dat grondgebied behoudt. Dit is bijvoorbeeld het geval indien een Unieburger werkzaam is voor een werkgever uit een andere lidstaat dan die waar hij woont (ondanks dat de desbetreffende werkzaamheden mogelijk volledig in een derde staat worden verricht). Zie bijvoorbeeld HvJ EG 12 juli 1984, zaak 237/83 (*Prodest*), HvJ EG 29 juni 1994, zaak C-60/93 (*Aldewereld*) en HvJ EU 28 februari 2013, zaak C-544/11 (*Petersen*).

zuiver interne aangelegenheden van een lidstaat die geen enkele aanknoping hebben met een van de situaties waarvoor het Unierecht is geschreven. Het enkele feit dat onderdanen van een lidstaat in dienst treden bij een Europese School op het grondgebied van die staat, volstaat niet om hen onder de bepalingen inzake het vrije verkeer van werknemers te doen vallen.²³ Het Verenigd Koninkrijk kon derhalve niet worden verboden om het onderwijzend personeel van een Europese School op zijn grondgebied te onderwerpen aan een belastingregime dat voor zijn eigen onderdanen ongunstiger was dan voor de onderdanen van andere lidstaten.²⁴ Hieruit volgt dat lidstaten hun eigen onderdanen in dergelijke gevallen kunnen discrimineren zonder in strijd met het Unierecht te handelen (zogenoemde 'omgekeerde discriminatie').²⁵ Dit geldt echter alleen indien sprake is van een interne situatie.²⁶ Indien een onderdaan een grensoverschrijdende activiteit heeft uitgeoefend, en aldus toegang heeft tot het vrije verkeer, is het lidstaten niet toegestaan eigen onderdanen te belemmeren bij het uitoefenen van de rechten die zij ontleen aan het Unierecht.²⁷

Het is dan ook van groot belang of een belastingplichtige zich al dan niet in een interne situatie bevindt. Dit werd later nogmaals bevestigd in het Werner-arrest. Hans Werner was als zelfstandig tandarts werkzaam in zijn praktijk in Aken (Duitsland). Hij was in de voorgaande jaren altijd in Duitsland werkzaam geweest en was vanuit Duitsland naar Nederland verhuisd om daar te wonen met zijn echtgenote. Werner werd, aangezien hij kwalificeerde als buitenlandse belastingplichtige, bepaalde belastingvoordelen onthouden door de Duitse belastingautoriteiten. Hij was van mening dat dit in strijd was met de verdragsvrijheden (in casu de vrijheid van vestiging). Het Hof van Justitie oordeelde echter dat Werner zich in een interne situatie bevond, aangezien hij Duits onderdaan was, zijn diploma's en beroepskwalificaties in Duitsland had behaald en altijd zijn beroep in dat land had uitgeoefend.²⁸ De omstandigheid dat hij in een andere lidstaat was gaan wonen deed hier niet aan af. In andere woorden: Werner had wel zijn woonplaats verlegd, maar zijn werkzaamheden waren nog steeds in dezelfde lidstaat geconcentreerd (Duitsland). Hierdoor was naar het oordeel van het Hof geen sprake van grensoverschrijdende *economische* activiteiten. Werner kon de nadelige behandeling die hem als niet-inwoner ten deel viel derhalve niet aanvechten met een beroep op de verkeersvrijheden.

23 HvJ EG 15 januari 1986, zaak 44/84 (*Hurd*), r.o. 55.

24 HvJ EG 15 januari 1986, zaak 44/84 (*Hurd*), r.o. 56.

25 D.M. Weber, *Belastingontwikking en de EG-Verdragsvrijheden*, FM nr. 105, Deventer: Kluwer 2003, p. 101-102.

26 Aangezien dan geen toegang bestaat tot de Unierechtelijke vrijheden. Dit betekent omgekeerd overigens niet dat bij grensoverschrijdende situaties een nadelig onderscheid op grond van nationaliteit bij de belastingheffing van eigen onderdanen automatisch een beperking van de verkeersvrijheden vormt. Het aansluiten bij de nationaliteit van individuen als aanknopingspunt voor belastingheffing is in beginsel namelijk toegestaan. Zie bijvoorbeeld HvJ EG 23 februari 2006, zaak C-513/03 (*Van Hilten-van der Heijden*).

27 Zie bijvoorbeeld HvJ EG 26 januari 1999, zaak C-18/95 (*Terhoeve*), HvJ EG 27 juni 1996, zaak C-107/94 (*Asscher*) en HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*). In deze zaken was geen sprake van een direct onderscheid op grond van nationaliteit. Deze arresten maken echter duidelijk dat belastingplichtigen een beroep kunnen doen op de verkeersvrijheden jegens de lidstaat waarvan zij onderdaan zijn, mits sprake is van een grensoverschrijdende activiteit.

28 HvJ EG 26 januari 1993, zaak C-112/91 (*Werner*), r.o. 16.

Uit latere jurisprudentie blijkt echter dat het Hof van Justitie tegenwoordig een andere benadering volgt. Uit onder meer de arresten *Ritter-Coulais*²⁹ en *Renneberg*³⁰ blijkt dat het Hof thans oordeelt of sprake is van een grensoverschrijdende situatie ten tijde van de feiten in het geding. In dat geval is het vrije verkeer van toepassing, ook als de economische activiteiten zelf niet zijn verplaatst, maar slechts de woonplaats is verlegd. Vanaf het moment dat een werknemer zijn woonplaats van de ene lidstaat naar een andere staat heeft overgebracht en een werkzaamheid in loondienst uitoefent in een andere lidstaat dan zijn woonstaat, valt hij sinds die overbrenging binnen de werkingssfeer van art. 45 VWEU.³¹ De uitspraak in de zaak *Werner* is derhalve achterhaald.³² Hierdoor is de toepassings sfeer van de verkeersvrijheden verruimd.³³

3.1.3 *Het beslisschema van het HvJ EU: beperking, rechtvaardiging, geschiktheid en proportionaliteit*

Wanneer het Hof van Justitie heeft vastgesteld dat een belanghebbende toegang heeft tot het vrije verkeer, hanteert hij een vast beslisschema om te beoordelen of een bepaalde nationale maatregel in overeenstemming is met het Unierecht. In dit kader gaat het Hof eerst na of een bepaalde nationale maatregel een discriminatie naar nationaliteit of een andere beperking van het vrije verkeer inhoudt. Hoewel art. 45 lid 2 VWEU spreekt over een verbod van discriminatie op grond van nationaliteit, blijkt uit de jurisprudentie dat ook andere maatregelen (met of zonder onderscheid) die het vrije verkeer van werknemers beperken, verboden zijn behoudens rechtvaardiging.³⁴

Dergelijke beperkingen van het vrije verkeer kunnen worden onderverdeeld in verschillende categorieën: directe en indirecte discriminatie naar nationaliteit en belemmeringen met en zonder onderscheid.³⁵ Een voorbeeld van een (directe) discriminatie naar nationaliteit is het hanteren van een hoger belastingtarief voor belastingplichtigen die geen onderdaan van Nederland zijn. Wanneer dit hogere tarief van toepassing is op alle niet-inwoners (onderscheid op basis van woonplaats), is sprake van een indirecte discriminatie naar

29 HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-152/03 (*Ritter-Coulais*), r.o. 31.

30 HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*), r.o. 35-36.

31 HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*), r.o. 37.

32 B.J.M. Terra en P.J. Wattel, *European Tax Law, Sixth edition*, Deventer: Kluwer 2012, p. 42-44.

33 Deze ontwikkeling wordt toegeschreven aan de introductie van het burgerschap van de Unie en het vrije reis- en verblijfsrecht dat met ingang van 1 november 1993 van kracht is geworden. Zie P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 50.

34 Idem, p. 86-87. Zie in dit verband bijvoorbeeld HvJ EG 12 februari 1974, zaak 152/73 (*Sotgiu*) en HvJ EG 15 december 1995, zaak C-415/93 (*Bosman*). Direct zij opgemerkt dat niet ieder nadeel dat ontstaat bij gebruikmaking van het vrije verkeer een beperking inhoudt. Het Unierecht biedt immers niet de garantie dat grensoverschrijdende activiteiten fiscaal neutraal verlopen; nadelen die bijvoorbeeld ontstaan door verschillen tussen de stelsels (dispariteiten) zijn niet in strijd met het Unierecht. Zie onder meer HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-336/96 (*Gilly*), HvJ EG 12 juli 2005, zaak C-403/03 (*Schempp*) en HvJ EU 15 september 2011, zaak C-240/10 (*Schulz-Delzers*).

35 Zie inzake de verschillende soorten beperkingen onder meer A. Cordewener, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*, Keulen: Otto Schmidt 2002, p. 103 e.v., N. Bammens, *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*, Amsterdam: IBFD 2012, p. 528-534, C. Barnard, *The Substantive Law of the EU*, Oxford: Oxford University Press 2013, p. 243-270 en 279-282 alsmede D.M. Weber, *Cursus Belastingrecht (Europees belastingrecht)*, Deventer: Kluwer 2017, paragraaf 5.0.8 e.v.

nationaliteit aangezien niet-inwoners in de meeste gevallen belastingplichtigen met een andere nationaliteit zijn.³⁶ Belemmeringen met onderscheid zijn maatregelen die niet (direct of indirect) aansluiten bij nationaliteit, maar bijvoorbeeld grensoverschrijdende gevallen nadeliger behandelen dan gevallen binnen één jurisdictie (zoals conserverende aanslagen).³⁷ Belemmeringen zonder onderscheid zijn maatregelen die geen onderscheid maken tussen binnenlandse en buitenlandse situaties c.q. binnenlandse en grensoverschrijdende gevallen, maar het vrije verkeer toch belemmeren (bijvoorbeeld de voormalige transferregels voor profvoetballers).³⁸

Dit onderscheid was met name in het verleden relevant, aangezien discriminerende maatregelen (maatregelen met onderscheid) volgens (oudere) rechtspraak van het Hof alleen kunnen worden gerechtvaardigd op basis van de gronden zoals (voor het vrije verkeer van werknemers) limitatief genoemd in art. 45 lid 3 VWEU³⁹, terwijl belemmeringen zonder onderscheid ook op basis van algemene ongeschreven rechtvaardigingsgronden kunnen worden gesauveerd.⁴⁰ Het Hof van Justitie is hierin echter niet consequent en past in de praktijk ook ongeschreven rechtvaardigingsgronden toe bij maatregelen met onderscheid.⁴¹ In de literatuur wordt naar aanleiding van de rechtspraak van de afgelopen twee decennia aangenomen dat het Hof is omgegaan en thans de ongeschreven rechtvaardigingsgronden toepasbaar zijn ongeacht de aard van de beperking (derhalve ook in gevallen van discriminatie naar nationaliteit).⁴²

In de huidige rechtspraak zijn de stappen in het beslisschema van het Hof van Justitie hetzelfde, ongeacht of de belastingmaatregel van een lidstaat een discriminatie of een

36 HvJ EG 27 juni 1996, zaak C-107/94 (*Asscher*), r.o. 38.

37 Zie bijvoorbeeld HvJ EG 7 september 2006, zaak C-470/04 (*N*).

38 HvJ EG 15 december 1995, zaak C-415/93 (*Bosman*). Vergelijk ook het klassieke arrest HvJ EG 20 februari 1979, zaak 120/78 (*Rewe-Zentral*) alsmede de fiscale uitspraken HvJ EG 29 november 2001, zaak C-17/00 (*De Coster*), HvJ EG 8 september 2005, gevoegde zaken C-544/03 en C-545/03 (*Mobistar*) en HvJ EU 8 juni 2017, zaak C-580/15 (*Van der Weegen*). In laatstgenoemde zaak golden in België dezelfde regels voor een belastingvrijstelling op spaarrente (ongeacht of het spaarrekeningen van binnenlandse of buitenlandse banken betrof). Echter, indien de buitenlandse spaarproducten gezien de specifieke invulling van de regels (de toegekende rente moest verplicht bestaan uit bepaalde onderdelen) in de praktijk niet voor de vrijstelling in aanmerking kwamen, dan was alsnog sprake van een beperking van het vrije verkeer.

39 Gerechtvaardigde beperkingen uit hoofde van openbare orde, openbare veiligheid en volksgezondheid.

40 P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 73–74 en 87–88 onder verwijzing naar onder meer HvJ EG 28 januari 1986, zaak 270/83 (*Commissie/Frankrijk*), HvJ EG 30 november 1995, zaak C-55/94 (*Gebhard*) en HvJ EG 29 april 1999, zaak C-311/97 (*Royal Bank of Scotland*).

41 Zie bijvoorbeeld HvJ EG 27 juni 1996, zaak C-107/94 (*Asscher*), r.o. 49 e.v. inzake het buitenlandstarief (dat het Hof aanmerkte als een indirecte discriminatie naar nationaliteit). De aangevoerde (ongeschreven) rechtvaardigingsgronden werden uiteindelijk overigens afgewezen door het Hof. Zie nadien ook onder meer HvJ EG 1 juli 2004, zaak C-169/03 (*Wallentin*), r.o. 22, HvJ EG 22 maart 2007, zaak C-383/05 (*Talotta*), r.o. 33 en HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*), r.o. 81.

42 P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 87–88. In de eerdere druk uit 2012 bepleitte Wattel een expliciete bevestiging door het Hof hiervan, maar die is tot op heden niet gekomen.

belemmering vormt.⁴³ Indien is vastgesteld dat een bepaalde nationale maatregel het vrije verkeer beperkt, wordt nagegaan of deze beperking kan worden gerechtvaardigd op basis van de verdragsexcepties (geschreven rechtvaardigingsgronden) of de zogenoemde *rule of reason* (ongeschreven rechtvaardigingsgronden).⁴⁴ In dit kader volgt uit de jurisprudentie van het Hof dat nationale maatregelen die de uitoefening van de in het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden kunnen belemmeren of minder aantrekkelijk kunnen maken, aan de volgende voorwaarden moeten voldoen: zij moeten hun rechtvaardiging vinden in dwingende redenen van algemeen belang, zij moeten geschikt zijn om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te waarborgen (geschiktheidsvereiste) en zij mogen niet verder gaan dan nodig is voor het bereiken van dat doel (proportionaliteitsvereiste).^{45, 46}

Als dwingende redenen van algemeen belang (rechtvaardigingsgronden) zijn door het Hof onder meer (i) de doeltreffendheid van fiscale controles, (ii) de noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel te waarborgen (in wisselende bewoordingen) en (iii) de bestrijding van misbruik aanvaard.⁴⁷ Een valide rechtvaardigingsgrond heeft echter geen absolute gelding. Zoals hiervoor is opgemerkt, dient deze tevens aan de vereisten van geschiktheid en proportionaliteit te voldoen. Bij geschiktheid gaat het erom of de maatregel aansluit op het nagestreefde doel, terwijl bij proportionaliteit beslissend is of de maatregel evenredig is in verhouding met het beoogde resultaat.⁴⁸ Zo kan bijvoorbeeld het opleggen van een exitheffing aan een emigrerende belastingplichtige (een belemmering) een legitiem en geschikt middel zijn om de verdeling van de heffingsbevoegdheid van de

43 Zie ook P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 88 die naar aanleiding van de rechtspraak concluderen 'that for justifiability, it is immaterial whether a (tax) measure is discriminatory or merely restrictive'.

44 D.M. Weber, *Belastingontwijking en de EG-Verdragsvrijheden*, FM nr. 105, Deventer: Kluwer 2003, p. 169 e.v.

45 HvJ EG 30 november 1995, zaak C-55/94 (*Gebhard*), r.o. 37. In die overweging uit het klassieke Gebhard-arrest was tevens als (eerste) voorwaarde opgenomen dat de maatregelen *zonder discriminatie* moeten worden toegepast. Echter, zoals hiervoor opgemerkt is het vereiste dat de nationale maatregel geen (directe of indirecte) discriminatie mag vormen, door het Hof in fiscale zaken inmiddels al langere tijd niet meer gehanteerd, waardoor kan worden gesteld dat thans alleen de overige drie voorwaarden dienen te worden getoetst bij de vraag of een fiscale maatregel, die het vrije verkeer beperkt, kan worden gerechtvaardigd op grond van de *rule of reason*. Een voorbeeld met betrekking tot de formulering van deze (drie) voorwaarden is HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*), r.o. 81.

46 De vereisten met betrekking tot geschiktheid en proportionaliteit gelden overigens voor zowel de ongeschreven rechtvaardigingsgronden als de geschreven rechtvaardigingsgronden. Zie hierover bijvoorbeeld C. Barnard, *The Substantive Law of the EU*, Oxford: Oxford University Press 2013, p. 170 en 177-179, met verdere verwijzingen.

47 Zie hierover bijvoorbeeld J.A.R. van Eijdsen (e.a.), *Nederlands belastingrecht in Europees perspectief*, Deventer: Kluwer 2014, p. 8.

48 Zie over deze vereisten bijvoorbeeld S. Douma, *Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement*, origineel proefschrift Universiteit Leiden 2011, p. 34 en 228-245 en D.M. Weber, *Cursus Belastingrecht (Europees belastingrecht)*, Deventer: Kluwer 2017, paragraaf 4.0.6.B (in beide gevallen met verdere verwijzingen).

lidstaten te waarborgen (rechtvaardigingsgrond), maar is het automatisch direct invorderen ervan onevenredig (gelet op onder meer mogelijkheden die de invorderingsrichtlijn biedt).⁴⁹

Men zal het beslisschema van het Hof dienen te volgen om vast te stellen of een bepaalde nationale maatregel in strijd is met het vrije verkeer van werknemers. Ook wanneer duidelijk is dat een belanghebbende toegang heeft tot het vrije verkeer kan men niet volstaan met het vaststellen dat een maatregel discrimineert of op andere wijze het vrije verkeer beperkt. Een dergelijke beperking kan immers gerechtvaardigd zijn. Hierbij zij echter direct opgemerkt dat in de fiscale jurisprudentie van het Hof van Justitie inzake het vrije verkeer van werknemers de aanvaarding van rechtvaardigingsgronden slechts bij uitzondering voorkomt. In het kader van het hierna te behandelen Schumacker-arrest en de daaropvolgende jurisprudentie (inzake faciliteiten die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie van een belastingplichtige) is ten aanzien van de fiscale behandeling van niet-inwoners door het Hof tot op heden zelfs nog nooit een rechtvaardigingsgrond geaccepteerd.⁵⁰

3.2 Ongelijke behandeling van grensoverschrijdende werknemers in vergelijking met thuisblijvers

In de vorige paragraaf is aandacht besteed aan de algemene kenmerken van het vrije verkeer van werknemers als bedoeld in art. 45 VWEU en het beslisschema dat het Hof van Justitie hanteert bij de beoordeling van nationale maatregelen. In de volgende paragrafen zal de fiscale jurisprudentie over de ongelijke fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers uitvoerig aan bod komen. Binnen deze jurisprudentie is de vraag of sprake is van zogenoemde objectief vergelijkbare gevallen van groot belang, meer specifiek bij de beoordeling of een verschil in behandeling verenigbaar is met het Unierecht. Dit in het licht van de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat slechts sprake is van discriminatie, wanneer verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties of wanneer dezelfde regel wordt toegepast op verschillende situaties.⁵¹

3.2.1 Vergelijkbaarheid van inwoners en niet-inwoners

In deel I is behandeld dat in het internationale belastingrecht inwoners en niet-inwoners op verschillende wijze in de belastingheffing worden betrokken. Hierbij is het ten aanzien van de belastingheffing van natuurlijke personen algemeen aanvaard dat het verlenen van verminderingen uit hoofde van de persoonlijke en gezinssituatie (zoals een belastingvrije som of aftrek voor alimentatieverplichtingen) is voorbehouden aan de woonstaat. De werkstaat belast slechts het inkomen dat wordt genoten in deze staat en houdt geen

49 Zie onder meer HvJ EG 7 september 2006, zaak C-470/04 (N), HvJ EU 29 november 2011, zaak C-371/10 (*National Grid Indus*) en HvJ EU 6 september 2012, zaak C-38/10 (*Commissie/Portugal*). Tegenwoordig hanteert het Hof van Justitie overigens minder strikte voorwaarden ten aanzien van exithellingen dan ten tijde van het N-arrest. Zo behoeven waardeverminderingen na emigratie thans niet meer in aanmerking te worden genomen. Zie hierover ook J.J.A.M. Korving, *Internal Market Neutrality*, origineel proefschrift Universiteit Maastricht 2017, p. 215-217 (paragraaf 4.5.3.2).

50 Opgemerkt zij dat in verschillende zaken werd geoordeeld dat geen sprake was van een beperking van het vrije verkeer (waardoor geen rechtvaardiging was vereist).

51 Zie onder meer HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), r.o. 30, HvJ EG 12 september 2002, zaak C-431/01 (*Mertens*), r.o. 32 en HvJ EU 18 juni 2015, zaak C-9/14 (*Kieback*), r.o. 21.

rekening met de individuele (subjectieve) fiscale draagkracht van de niet-inwoner.⁵² Gelet op de verschillen in heffingsgrondslag kan men zich afvragen of inwoners en niet-inwoners zich in een vergelijkbare positie bevinden ten aanzien van het verlenen van bepaalde fiscale voordelen. Indien dit het geval zou zijn, zou het onderscheid op grond van woonplaats een verboden indirecte discriminatie naar nationaliteit kunnen vormen.⁵³

Het is in dit kader vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie dat bij de directe belastingen de situatie van inwoners en niet-inwoners in het algemeen niet vergelijkbaar is (natuurlijke personen).⁵⁴ Dit aangezien een niet-inwoner doorgaans slechts een deel van zijn inkomen verwerft in een andere lidstaat. Daarnaast kan de persoonlijke draagkracht het gemakkelijkst beoordeeld worden door de woonstaat. Het Hof van Justitie benadrukt dat dit aansluit bij de algemeen aanvaarde beginselen van het modelverdrag van de OESO. Gelet hierop is het onthouden van bepaalde belastingvoordelen aan niet-inwoners in de regel niet discriminerend aangezien niet-inwoners zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden ten opzichte van inwoners, aldus het Hof in het klassieke Schumacker-arrest.⁵⁵

Op het bovenstaande uitgangspunt bestaat echter een uitzondering in zogenoemde 'Schumacker-situaties'. Hiervan is sprake indien een niet-inwoner geen inkomsten van betekenis geniet in de woonstaat en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen verwerft in de werkstaat, met als gevolg dat de woonstaat hem niet de voordelen kan toekennen die verbonden zijn aan de persoonlijke en gezinssituatie. Onder dergelijke omstandigheden is een niet-inwoner wel objectief vergelijkbaar met een inwoner (in de werkstaat).⁵⁶

Naar het oordeel van het Hof is in het geval een belastingplichtige het grootste deel van zijn inkomen en nagenoeg zijn gehele gezinsinkomen verwerft in een andere lidstaat dan de woonstaat, de discriminatie gelegen in het feit dat noch in de woonstaat noch in de werkstaat rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige.⁵⁷ In zo'n situatie is de werkstaat op grond van het Unierecht gehouden dergelijke belastingvoordelen ook aan niet-inwoners te verlenen. Dit arrest vormt het beginpunt van de jurisprudentie op dit gebied en wordt verder besproken in hoofdstuk 4. Hierna wordt de aandacht eerst gericht op de objectgebonden belastingvoordelen (gerelateerd aan het belastbare inkomen in de bronstaat).

3.2.2 *Inkomensgerelateerde tegemoetkomingen*

Uit het Schumacker-arrest volgt dat, met betrekking tot de heffing van directe belastingen van natuurlijke personen, niet-inwoners zich in het algemeen niet in een vergelijkbare situatie bevinden ten opzichte van inwoners. Deze jurisprudentie ziet echter op belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie van belastingplichtigen. Het betreft derhalve belastingfaciliteiten die zijn verbonden aan het *subject* van heffing (subjectieve draagkracht). Deze rechtsregel is echter niet van toepassing ten aanzien van

⁵² Zie hoofdstuk 2.

⁵³ Dit aangezien niet-inwoners doorgaans niet-onderdanen zijn. Zie over deze vorm van discriminatie tevens paragraaf 3.1.3.

⁵⁴ Zie bijvoorbeeld HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), r.o. 31, HvJ EG 14 september 1999, zaak C-391/97 (*Gschwind*), r.o. 22, HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*), r.o. 59 en HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X), r.o. 30.

⁵⁵ HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), r.o. 32-34.

⁵⁶ HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), r.o. 36-37.

⁵⁷ HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), r.o. 38.

fiscale voordelen die verband houden met het *object* van heffing (objectieve draagkracht).⁵⁸ De relevantie van dit onderscheid kan in feite reeds worden gelezen in het aloude Avoir Fiscal-arrest. Hierin oordeelde het Hof dat onderscheid op grond van woonplaats op een gebied als het belastingrecht onder bepaalde omstandigheden gerechtvaardigd kan zijn, maar niet indien inwoners en niet-inwoners voor de belastbare grondslag op één lijn worden gesteld door een lidstaat (en het fiscale voordeel is verbonden met deze inkomsten).⁵⁹ Zoals eerder vermeld, wordt door het Hof van Justitie zowel ten aanzien van natuurlijke personen als rechtspersonen dezelfde beoordelingmaatstaf gehanteerd om vast te stellen of het onderscheid op grond van woonplaats met betrekking tot het verlenen van objectgebonden belastingvoordelen verenigbaar is met het Unierecht (het zogenoemde 'rechtstreeks verband-vereiste'). Gelet hierop worden hierna tevens verscheidene prejudiciële procedures behandeld die geen werknemers betroffen, maar desalniettemin relevant zijn voor de beantwoording van de vraag in hoeverre onderscheid tussen inwoners en niet-inwoners is toegestaan met betrekking tot objectgebonden belastingvoordelen voor inkomsten uit dienstbetrekking.

3.2.2.1 *Gerritse en Conijn: rechtstreeks verbonden kosten*

Bij objectgebonden belastingvoordelen kan men onder meer denken aan de aftrek van kosten die rechtstreeks verband houden met belastbaar (arbeids)inkomen in de bronstaat.

De aftrek van dergelijke kosten werd door de Duitse fiscus geweigerd aan drummer Arnoud Gerritse die een vergoeding had ontvangen voor een optreden in Berlijn. Gerritse was inwoner van Nederland en het Duitse inkomen bedroeg slechts een zeer beperkt deel van zijn wereldinkomen (circa 10%). De vergoeding die Gerritse had ontvangen werd in Duitsland belast door middel van een definitieve inhouding van 25%. Gerritse wenste (onder meer) zijn beroepskosten in aftrek te brengen om, net als een inwoner, te worden belast over zijn netto-inkomsten. Op basis van het Duitse recht kwamen niet-inwoners echter alleen in aanmerking voor kostenaftrek indien zij, kort gezegd, hun inkomen nagenoeg geheel in Duitsland hadden verworven.

Het Hof van Justitie achtte dit niet aanvaardbaar. Naar het oordeel van het Hof bevinden inwoners en niet-inwoners zich namelijk in een vergelijkbare situatie ten aanzien van beroepskosten *die rechtstreeks verband houden met de activiteit waardoor de in Duitsland*

58 Zie over dit onderscheid tevens o.a. A. Cordewener, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*, Keulen: Otto Schmidt 2002, p. 888 e.v., H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 203-206 (randnr. 216-218), C. Bardini, 'The Ability to Pay in the European Market: An Impossible Sudoku for the ECJ', *Intertax* 2010/1, p. 2-20, p. 3, 4 en 10 en P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 854.

59 HvJ EG 28 januari 1986, zaak 270/83 (*Commissie/Frankrijk*), r.o. 19-20.

belastbare inkomsten zijn verworven.⁶⁰ Het weigeren van een dergelijke kostenaftrek is dan ook niet toelaatbaar.⁶¹

In de latere zaak Conijn⁶² werd in gelijke zin beslist door het Hof ten aanzien van de aftrekbaarheid van de advieskosten voor een belastingaangifte in de bronstaat.⁶³ Robert Conijn, net als Gerritse inwoner van Nederland, ontving inkomsten uit zijn deelneming in een Duitse commanditaire vennootschap. Dit inkomen was in Duitsland belastbaar en vertegenwoordigde minder dan 90% van zijn wereldinkomen. De in dit kader gemaakte advieskosten voor het vervullen van zijn Duitse aangifteverplichtingen wenste Conijn in Duitsland in aftrek te brengen als bijzondere uitgaven.

De aftrek van deze kosten werd hem, als niet-inwoner die niet nagenoeg geheel zijn inkomsten in Duitsland verwierf, echter geweigerd, aangezien naar Duits recht alleen inwoners kosten uit de categorie 'bijzondere uitgaven' konden aftrekken. Onder het Duitse inkomstenbelastingrecht werden deze uitgaven namelijk niet beschouwd als objectgebonden kosten, maar als uitgaven die gekoppeld waren aan het subject van heffing. Het is met name dit element dat het oordeel van het Hof van Justitie in de zaak Conijn maakt tot een belangrijk en preciserend arrest.

Het Hof van Justitie negeerde⁶⁴ deze formele kwalificatie onder het Duitse belastingrecht namelijk en oordeelde, onder verwijzing naar de zaak Gerritse, dat deze uitgaven naar hun aard rechtstreeks verbonden waren met de belastbare inkomsten in Duitsland. In de woorden van het Hof: 'de verplichting tot aangifte vloeit voort uit het feit dat deze persoon in deze lidstaat inkomsten heeft. De kosten van belastingadvies houden dus rechtstreeks verband met de in deze lidstaat belaste inkomsten, zodat zij de inkomsten van alle belastingplichtigen, ingezetenen zowel als niet-ingezetenen, even zwaar belasten'.⁶⁵ Bijgevolg was Conijn objectief vergelijkbaar met een inwoner en was het onthouden van deze (objectgebonden) aftrekpost in strijd met de verdragsvrijheden.

Hieruit volgt dat de formele kwalificatie onder nationaal recht niet bepalend is voor de vraag of een faciliteit Unierechtelijk als objectgebonden of subjectgebonden faciliteit

60 HvJ EG 12 juni 2003, zaak C-234/01 (*Gerritse*), r.o. 27 (cursivering NS).

61 Arnoud Gerritse besteedt op zijn website (www.arnoudgerritse.com) aandacht aan de procedure. Gerritse lijkt hierbij op te merken dat het Hof in zijn procedure (juridische) dubbele belasting als strijdig met het vrije verkeer aanmerkte. Dit is echter niet het geval, terwijl uit andere procedures volgt dat juridische dubbele belasting die ontstaat door de parallelle uitoefening van heffingsbevoegdheid van twee lidstaten, niet strijdig is met het Unierecht. Zie bijvoorbeeld HvJ EG 16 juli 2009, zaak C-128/08 (*Damseaux*) en HvJ EU 10 februari 2011, gevoegde zaken C-436/08 en C-437/08 (*Haribo en Salinen*).

62 HvJ EG 6 juli 2006, zaak C-346/04 (*Conijn*). Zie in dit verband ook o.a. HvJ EG 3 oktober 2006, zaak C-290/04 (*Scorpio*), HvJ EG 15 februari 2007, zaak C-345/04 (*Centro Equestre*) en HvJ EU 31 maart 2011, zaak C-450/09 (*Schröder*).

63 Op basis van deze jurisprudentie zijn buitenlandse belastingplichtigen in Nederland onder meer gerechtigd tot het belastingdeel van de arbeidskorting. Zie Hof 's-Hertogenbosch 21 december 2006, 04/02152, V-N 2007/18.8. Zie in dit verband ook het besluit van 20 april 2010, DGB2010/568M, *Strct.* 2010, 6364, paragraaf 5.1. Met ingang van belastingjaar 2019 is dit recht gecodificeerd in art. 2.7 lid 1 Wet IB 2001.

64 De Duitse regering had betoogd dat ten aanzien van de kosten voor belastingadvies, als onderdeel van de categorie bijzondere uitgaven, de Schumacker-doctrine van het Hof van toepassing was aangezien het een uitgave betreft die in algemene zin de draagkracht beïnvloedt. A-G Léger ging in zijn conclusie wel expliciet in op voornoemde argumentatie (en verwierp deze zienswijze dat het een subjectgebonden aftrekpost was).

65 HvJ EG 6 juli 2006, zaak C-346/04 (*Conijn*), r.o. 22.

moet worden aangemerkt. Dit kan worden beschouwd als een nadere verduidelijking van de vaste rechtspraak van het Hof dat de vergelijkbaarheid van inwoners en niet-inwoners moet worden vastgesteld met inachtneming van *het doel en de inhoud van de betrokken nationale bepalingen*.⁶⁶ Uit de zaak Conijn volgt in dit verband duidelijk dat het Hof van Justitie op zijn minst een marginale toetsing uitvoert of de nationaalrechtelijke (formele) kwalificatie als object- of subjectgebonden aftrek overeenstemt met de werkelijke aard van het desbetreffende belastingvoordeel.⁶⁷ Dit door middel van de beoordeling of sprake is van 'rechtstreeks verbonden kosten', welk begrip autonoom wordt geïnterpreteerd.⁶⁸ Dit betekent naar mijn mening overigens niet dat het Hof van Justitie zelfstandig het doel en de inhoud van de betrokken nationale maatregel integraal dient te beoordelen. Hiertoe is het Hof van Justitie namelijk bevoegd noch geëquipeerd en deze vaststelling zou het Hof dan ook aan de nationale rechter over moeten laten.⁶⁹

3.2.2.2 *Scorpio en Centro Equestre: mate van verbondenheid*

Het is niet afdoende om onderscheid te maken tussen objectgebonden en subjectgebonden belastingvoordelen. Wanneer is vastgesteld dat sprake is van aftrekposten die niet verbonden zijn aan het heffingssubject, maar het object van heffing, dient immers nog te worden beoordeeld of een voldoende nauw verband bestaat met het inkomen in de bronstaat. In latere rechtspraak heeft het Hof van Justitie dan ook nader gepreciseerd wat onder 'rechtstreeks verbonden kosten' in de zin van het Gerritse-arrest dient te worden verstaan.

Het begrip kwam opnieuw aan bod in de zaak Scorpio. Dit geschil betrof de Duitse bronheffing voor artiestenbeloningen die door Duitse organisatoren (zoals Scorpio) werden betaald aan niet-inwoners. Voor dergelijke betalingen was een verplichte bronheffing van toepassing op de *bruto-inkomsten* (zonder kostenaftrek). Voor vergelijkbare betalingen aan inwoners gold echter geen bronheffing; binnenlandse belastingplichtige artiesten werden over hun *netto-inkomsten* belast na het indienen van een aangifte inkomstenbelasting.

Hoewel de verplichte bronheffing voor betalingen aan niet-inwoners gerechtvaardigd was door dwingende redenen van algemeen belang⁷⁰, oordeelde het Hof dat Duitsland wel gehouden was reeds ten tijde van de bronheffing aftrek van economisch gebonden

66 Zie onder meer HvJ EG 14 september 1999, zaak C-391/97 (*Gschwind*), r.o. 26 en HvJ EU 18 juni 2015, zaak C-9/14 (*Kieback*), r.o. 24.

67 Waarbij de toetsing aan het rechtstreeks verband-vereiste een centrale rol vervult.

68 Zie hierover ook de noot van Douma bij HvJ EU 13 juli 2016, zaak C-18/15 (*Brisal*), BNB 2017/143 (paragraaf 2), waarin hij opmerkt dat '(...) het Hof van Justitie het houvast heeft losgelaten dat het normaliter heeft in het nationale recht van de desbetreffende lidstaat. Het heeft immers ervoor gekozen het begrip 'rechtstreeks verband houden' autonoom te interpreteren, hetgeen tot onvoorspelbaarheid leidt'.

69 Zie hierover ook A-G Mengozzi in zijn conclusie van 12 juli 2012 in zaak C-168/11 (*Beker*), punt 47. In andere zaken heeft het Hof van Justitie dit ook gedaan. Zie bijvoorbeeld HvJ EU 24 februari 2015, zaak C-512/13 (*Sopora*) waarin het Hof de nationale rechter de opdracht gaf de ware aard van de 30%-regeling te beoordelen. Hoewel de verwijzingsopdracht naar de letter inhield om na te gaan of de 30%-regeling systematisch leidt tot een duidelijke overcompensatie, is dit *de facto* een vraag naar de ware aard ('doel en inhoud') van de 30%-regeling (kort gezegd: is dit een reële forfaitaire kostenvergoeding voor uit het buitenland afkomstige werknemers of een loonkostensubsidie?).

70 HvJ EG 3 oktober 2006, zaak C-290/04 (*Scorpio*), r.o. 35-39. Deze rechtvaardigingsgrond is nadien ook voor situaties na de inwerkingtreding van de invorderingsrichtlijn gehonoreerd in HvJ EU 18 oktober 2012, zaak C-498/10 (*Voetbalclub X NV*).

beroepskosten toe te staan.⁷¹ Ten aanzien van de reikwijdte van dit laatste begrip, dat door de verwijzende rechter was geformuleerd, overwoog het Hof dat dit 'aldus [moet] worden begrepen dat daarmee bedoeld zijn de kosten die, in de zin van de met het arrest Gerritse ingeleide rechtspraak, rechtstreeks verbonden zijn met de economische activiteit waarmee de belastbare inkomsten zijn verworven'.⁷² Dit arrest bevestigde dat de koppeling ten opzichte van de *activiteit* in de bronstaat moet bestaan en niet zozeer ten opzichte van de *inkomsten*.⁷³ Hiermee kreeg de *mate* van het rechtstreekse verband echter nog geen concretere invulling ten opzichte van de eerdere rechtspraak.

Enige rechtsontwikkeling in dit kader werd wel gebracht met het latere arrest in de zaak Centro Equestre. Deze prejudiciële procedure betrof de Portugese vennootschap Centro Equestre Da Lezíria Grande die (onder meer) in Duitsland op tournee was geweest om daar voorstellingen met paardendressuur te geven. Ook in deze casus was door Duitsland een bronheffing toegepast op de door Centro Equestre ontvangen bruto-inkomsten (zonder kostenaftrek). Het geschil spitte zich toe op de Duitse teruggaveprocedure voor niet-inwoners waarbij alleen alsnog kostenaftrek kon worden verleend indien (i) de bedrijfskosten of verwervingskosten in rechtstreeks economisch verband staan met de Duitse inkomsten én (ii) voornoemde kosten meer dan de helft van de inkomsten bedragen.⁷⁴ Dat de tweede voorwaarde (de 50%-drempel) Unierechtelijk niet toelaatbaar is, was gezien de eerdere jurisprudentie inmiddels duidelijk.⁷⁵ Dit gold echter niet voor de vraag welke kostenposten als 'rechtstreeks verbonden' in de zin van deze rechtspraak moesten worden beschouwd en gelet hierop in aftrek dienen te worden toegelaten.

Centro Equestre had namelijk een lijst ingediend van de kosten met betrekking tot de gehele tournee in 1996. Deze lijst vermeldde kosten voor communicatie, reis- en verblijfskosten, reclamekosten, personeelskosten, lopende uitgaven voor de paarden, kosten van water en elektriciteit, kosten van dierenarts en geneesmiddelen, kosten van hoefsmid, uitrusting van paarden en ruiters, kosten van vervoer per vrachtwagen en van belastingadvies alsmede de afschrijving van de paarden. Later zijn nog andere kosten opgevoerd, te weten kosten van boekhouding en de betaling van licentiekosten. Centro Equestre wilde 11/14e (het deel van de tournee dat in Duitsland had plaatsgevonden) van alle kosten in mindering brengen op de in Duitsland verworven inkomsten.⁷⁶

Voor een inwoner van Duitsland, of een niet-inwoner met een Duitse vaste inrichting, zou aftrek van deze kosten (wel) mogelijk zijn geweest. Gelet hierop was A-G Léger van mening dat Centro Equestre eveneens deze aftrek (inclusief algemene kosten) moest

71 HvJ EG 3 oktober 2006, zaak C-290/04 (*Scorpio*), r.o. 45-49. Aftrek via een latere afzonderlijke terruggaafprocedure was hierbij naar het oordeel van het Hof niet afdoende (zie r.o. 47). Dit in afwijking van de conclusie van A-G Léger van 16 mei 2006, die het latere moment van de teruggaaf, middels een afzonderlijke teruggaafprocedure, niet bezwaarlijk vond (zie punt 73-76).

72 HvJ EG 3 oktober 2006, zaak C-290/04 (*Scorpio*), r.o. 44.

73 In de eerdere zaak Conijn was namelijk het verband gelegd met de in Duitsland belastbare inkomsten (en niet zozeer met de uitgeoefende activiteiten). Zie HvJ EG 6 juli 2006, zaak C-346/04 (*Conijn*), r.o. 22. Dit in afwijking van de eerdere formulering in de zaak Gerritse.

74 Zie ook de herformulering van de prejudiciële vraag door het Hof ten aanzien van deze cumulatieve voorwaarden. Zie HvJ EG 15 februari 2007, zaak C-345/04 (*Centro Equestre*), r.o. 18.

75 HvJ EG 15 februari 2007, zaak C-345/04 (*Centro Equestre*), r.o. 28-37. Dit volgde reeds uit de zaak Gerritse waar de 50%-drempel ook onderdeel was van het Duitse rechtskader voor de eerste prejudiciële vraag. Zie HvJ EG 12 juni 2003, zaak C-234/01 (*Gerritse*), r.o. 25-29.

76 Dit zou effectief leiden tot een negatief inkomen in Duitsland, aangezien de tournee, met inachtneming van alle kosten, verliesgevend was geweest.

worden toegestaan op grond van het vrije verkeer van diensten.⁷⁷ Het Hof van Justitie leek deze visie echter niet te volgen.

Het Hof stelde allereerst vast dat de beperkte grondslag voor niet-inwoners onder het Duitse stelsel (i.e. alleen de inkomsten en verliezen uit Duitse activiteiten werden onderworpen) in overeenstemming is met het territorialiteitsbeginsel zoals aanvaard in het Futura-arrest.⁷⁸ Het Hof herhaalde hierna de Gerritse-rechtspraak waaruit volgt dat niet-inwoners gelijk moeten worden behandeld ten aanzien van bedrijfskosten die rechtstreeks verband houden met activiteiten waarmee belastbare inkomsten zijn verworven in de bronstaat.⁷⁹ Het vereiste verband werd vervolgens nader gepreciseerd:

“24. Zo moet de staat op het grondgebied waarvan met de activiteit belastbare inkomsten zijn verworven, bij de uitoefening van zijn fiscale bevoegdheid ervoor zorgen dat de rechtstreeks met deze activiteit verband houdende kosten in aanmerking kunnen worden genomen bij de belasting van de niet-ingezetene. Dienaangaande moet echter worden verduidelijkt dat het gemeenschapsrecht niet belet dat een lidstaat verder gaat en toestaat dat kosten die daarmee geen dergelijk verband houden, worden meegeteld (zie in die zin reeds aangehaald arrest FKP Scorpio Konzertproduktionen, punten 50-52).

25. Onder bedrijfskosten die rechtstreeks verband houden met de inkomsten die worden verworven in de lidstaat waar de activiteit wordt uitgeoefend, moeten de kosten worden begrepen die in rechtstreeks economisch verband staan met de dienstverrichting waarover in die lidstaat belasting is geheven en die dus onlosmakelijk daarmee verbonden zijn, zoals reis- en verblijfskosten. In dit verband doen de plaats waar en het tijdstip waarop de kosten zijn gemaakt, niet ter zake.”

Uit vorenstaande rechtsoverwegingen volgt dat beslissend is of de kosten *onlosmakelijk* verbonden zijn met de dienstverrichting waarover in die lidstaat belasting is geheven, waarbij reis- en verblijfskosten als voorbeelden worden genoemd. Mijns inziens achtte het Hof van Justitie in de zaak Centro Equestre doorslaggevend of sprake was van een *conditio sine qua non*-verband tussen de belastbare activiteit in de bronstaat en de hiervoor gemaakte kosten.⁸⁰ Een dergelijke invulling impliceerde naar mijn mening dan ook dat de reguliere uitgaven (doorlopende/algemene kosten) van Centro Equestre niet in aftrek

⁷⁷ Zie de conclusie van A-G Léger van 22 juni 2006, zaak C-345/04 (*Centro Equestre*), punt 56-63.

⁷⁸ HvJ EG 15 februari 2007, zaak C-345/04 (*Centro Equestre*), r.o. 22 onder verwijzing naar HvJ EG 15 mei 1997, zaak C-250/95 (*Futura Participations*), r.o. 21-22. Het Futura-arrest wordt besproken in paragraaf 6.3.1.1.

⁷⁹ HvJ EG 15 februari 2007, zaak C-345/04 (*Centro Equestre*), r.o. 23.

⁸⁰ Waarbij men zich over dit causale verband de vraag kan stellen of het hierbij gaat om (i) kosten die niet waren gemaakt indien de activiteit in de bronstaat niet had plaatsgevonden of (ii) noodzakelijke uitgaven: activiteiten die niet plaats hadden kunnen vinden indien bepaalde kosten niet waren gemaakt. In de formulering in *Centro Equestre* lijkt het om het eerste verband te gaan, maar in het latere arrest Schröder (zie hierna) gaat het duidelijk om laatstgenoemde invulling: waren de kosten noodzakelijk om tot uitvoering van de activiteit te kunnen komen? Zie HvJ EU 31 maart 2011, zaak C-450/09 (*Schröder*), r.o. 43-46. Ook in latere rechtspraak is de tweede benadering gevolgd.

behoefden te komen in de bronstaat.⁸¹ Dit mede aangezien een evenredige aftrek van dergelijke kosten was bepleit door A-G Léger⁸², maar het Hof juist een beperking leek aan te brengen in de reikwijdte van het begrip 'rechtstreeks verbonden kosten'.⁸³ Overigens werd de (interessante) vraag *welke* kosten van Centro Equestre onlosmakelijk verbonden waren met de Duitse optredens uiteindelijk ter beoordeling van de nationale rechter gelaten.⁸⁴ In nadien gewezen rechtspraak zou het Hof deze taak eveneens overlaten aan de verwijzende rechter, maar hierbij wel meer duidelijkheid geven over het toetsingskader. Daaruit blijkt tevens dat de categorie 'rechtstreeks verbonden kosten' aanzienlijk ruimer is dan uit het Centro Equestre-arrest lijkt te volgen (zie hierna).

3.2.2.3 Gielen: forfaitaire generieke objectgebonden tegemoetkoming

Dat de eis van het rechtstreekse verband bij objectgebonden faciliteiten minder streng hoeft te worden uitgelegd dan Centro Equestre deed vermoeden, kan onder meer worden afgeleid uit het Gielen-arrest. In deze zaak ging het, anders dan in de voornoemde rechtspraak, niet om aftrek van werkelijke kosten die specifiek zijn gemaakt voor de buitenlandse activiteit, maar om de Nederlandse zelfstandigenaftrek. Het doel van dit belastingvoordeel is om ondernemerschap te stimuleren door een extra forfaitaire vermindering op het belastbare inkomen toe te staan. Belastingplichtigen komen echter slechts in aanmerking voor deze faciliteit indien zij meer dan 1225 uur op jaarbasis aan hun onderneming besteden (het zogeheten uren criterium).⁸⁵ Het was de invulling van dit uren criterium dat de aanleiding was van de zaak Gielen.

81 In gelijke zin: F. Vanistendael, 'Ability to Pay in European Community Law', *EC Tax Review* 2014/3, p. 121-134, p. 126 en P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 855. Dit had ook kunnen verklaren waarom het Hof aftrek van niet rechtstreeks verbonden kosten op een later moment, i.e. via een afzonderlijke teruggaafprocedure, aanvaardbaar achtte in het Scorpio-arrest. Uit Centro Equestre volgt immers dat een bronstaat dergelijke kosten in het geheel niet in aftrek hoeft toe te staan (waardoor logischerwijs ook geen eis wordt gesteld aan op welk moment dergelijke aftrek wél wordt verleend). Zie HvJ EG 15 februari 2007, zaak C-345/04 (*Centro Equestre*), r.o. 26.

82 Zie de conclusie van A-G Léger van 22 juni 2006, zaak C-345/04 (*Centro Equestre*), punt 56-63.

83 Dit mede gezien het woordgebruik ('onlosmakelijk verbonden') en de genoemde voorbeelden. Dit terwijl het duidelijk was dat naar Duits recht voor meer dan de helft van de gemaakte kosten geen rechtstreeks economisch verband werd aangenomen. Zie HvJ EG 15 februari 2007, zaak C-345/04 (*Centro Equestre*), r.o. 13 en 15. Een duidelijke aanwijzing voor de verwijzende rechter was mijns inziens dan ook meer dan wenselijk indien het Hof van mening was dat potentieel het geheel van de kosten toch als *rechtstreeks verbonden* kon worden beschouwd (hetgeen uit latere rechtspraak lijkt te volgen).

84 HvJ EG 15 februari 2007, zaak C-345/04 (*Centro Equestre*), r.o. 26. Dit was voor de verwijzende rechter mijns inziens geen eenvoudige opgave aangezien het begrip 'onlosmakelijk verbonden' als toetssteen niet uitblinkt in duidelijkheid, ook in het licht van de latere rechtspraak (zie vorige voetnoot). Het Duitse Bundesfinanzhof oordeelde uiteindelijk dan ook dat voor het grootste deel geen sprake was van rechtstreeks verbonden kosten en verklaarde het beroep ongegrond. Het Bundesfinanzhof overwoog hierbij dat sprake moet zijn van kosten die niet zouden zijn gemaakt indien de activiteit niet had plaatsgevonden. Een enkel causaal verband tussen de kosten en de activiteit volstaat in dit kader niet en doorlopende kosten behoeven in ieder geval niet in aftrek te komen (in casu onder meer de personeelskosten, water en elektriciteit), aldus het Bundesfinanzhof. Zie BFH 24 april 2007, AZ: I R 93/03.

85 Zie art. 3.76 jo. art. 3.6 Wet IB 2001.

Glastuinbouwer Gielen was woonachtig in Duitsland en verdiende een beperkt gedeelte van zijn wereldinkomen door middel van een vaste inrichting in Nederland. Onder de Nederlandse wetgeving werden de uren die Gielen aan het Duitse deel van zijn onderneming besteedde, anders dan voor inwoners, destijds niet meegeteld voor de toetsing van het uren criterium. Als gevolg hiervan was Gielen niet gerechtigd tot de zelfstandigenaftrek.

Het Hof van Justitie achtte dit niet aanvaardbaar. Aangezien de zelfstandigenaftrek aanknoopt bij de activiteit en niet bij de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige, bevinden inwoners en niet-inwoners zich in een gelijke positie wat dit voordeel betreft.⁸⁶ Het buiten beschouwing laten van de uren die door Gielen waren besteed aan het Duitse gedeelte van zijn onderneming, vormde derhalve een beperking van de vrijheid van vestiging.⁸⁷

Uit de zaak Gielen volgt derhalve dat niet-inwoners ook gerechtigd zijn tot dergelijke objectgebonden belastingvoordelen die meer in algemene zin verband houden met de (wereldwijde) ondernemingsactiviteiten, die gedeeltelijk worden uitgeoefend middels een vaste inrichting in de desbetreffende bronstaat. Over de vraag in welke mate deze faciliteit dan moet worden verleend (i.e. al dan niet pro rata), heeft het Hof van Justitie zich echter niet uitgelaten in het arrest. Een pro rata-benadering⁸⁸ zou, gezien het objectgebonden karakter van een dergelijke algemene aftrek, naar mijn mening in beginsel aangewezen zijn.⁸⁹

3.2.2.4 Schröder: mate van verbondenheid; noodzakelijke kosten

In de latere zaak Schröder werd de invulling van het begrip 'rechtstreeks verbonden kosten' opnieuw nader ingevuld. Schröder woonde in België en had van zijn moeder onroerende zaken in Duitsland verworven als voorschot op zijn erfenis. In eerste instantie had de moeder een recht van vruchtgebruik op deze bezittingen. Nadien is dit recht van vruchtgebruik omgezet in een recht op periodieke uitkeringen (te voldoen door Schröder). Het geschil betrof de vraag of deze periodieke betalingen door Schröder in aftrek moesten worden toegelaten op de in Duitsland belastbare huurinkomsten uit de onroerende zaken. Vergelijkbaar met de zaak Conijn was de aftrek van dergelijke 'bijzondere uitgaven' (dit keer in de vorm van de periodieke betalingen) wederom voorbehouden aan inwoners van Duitsland, waardoor Schröder geen kostenaftrek werd verleend.

Het Hof van Justitie overwoog dienaangaande dat sprake was van een beperking van het vrije verkeer van kapitaal wanneer de door Schröder aan zijn moeder betaalde uitkering rechtstreeks verband hield met zijn activiteit die bestond uit de verhuur van in Duitsland gelegen onroerende goederen, die zijn moeder aan hem had overgedragen.⁹⁰ Het betoog van de Duitse regering dat de hoogte van een dergelijke uitkering wordt bepaald op grond van de draagkracht van de schuldenaar en de behoefte van begunstigde, en bijgevolg

86 HvJ EU 18 maart 2010, zaak C-440/08 (*Gielen*), r.o. 45-47.

87 HvJ EU 18 maart 2010, zaak C-440/08 (*Gielen*), r.o. 48.

88 Toekenning van het voordeel in de verhouding bronstaatinkomen/wereldwijde inkomen.

89 Echter, Unierechtelijk is een lidstaat naar mijn mening gehouden in dergelijke situaties nationale behandeling te verlenen op dit punt. Afhankelijk of een inwoner dergelijke voordelen effectief (i) geheel of (ii) pro rata kan genieten ten laste van zijn Nederlandse inkomen, zou deze forfaitaire aftrek in dezelfde mate ten laste moeten komen van het inkomen van buitenlandse belastingplichtigen. Zie in dit kader ook het eindarrest van de Hoge Raad in de zaak *Gielen* (HR 29 oktober 2010, 43 761 bis, ECLI:NL:HR:2010:BN0666, BNB 2011/24).

90 HvJ EU 31 maart 2011, zaak C-450/09 (*Schröder*), r.o. 41.

niet direct gekoppeld is aan de inkomsten uit verhuur, werd niet gevolgd door het Hof. Dit aangezien het rechtstreekse verband uit de rechtspraak niet volgt uit enig onderling verband tussen de uitgaven en *de inkomsten*, maar uit het feit dat deze uitgave onlosmakelijk is verbonden met *de activiteit* waardoor deze inkomsten worden verkregen.⁹¹ Doorslaggevend is derhalve of 'het uitgaven betreft die voor de uitoefening van deze activiteit noodzakelijk zijn', aldus het Hof van Justitie.⁹² Indien de verbintenis tot betaling van deze uitkeringen voortvloeit uit de overdracht van onroerende goederen of het beëindigen van het recht van vruchtgebruik, zoals in casu, is van een dergelijk verband sprake.⁹³ Oftewel, indien Schröder de verplichting jegens zijn moeder moest aangaan om de panden te verwerven, waaruit hij vervolgens de huurinkomsten kon genieten, is sprake van een rechtstreeks verband tussen de door hem betaalde uitkeringen en de verhuuractiviteiten.⁹⁴ Dit oordeel werd later bevestigd in de sterk vergelijkbare zaak Grünewald.⁹⁵

3.2.2.5 *Société Générale: strengere verbondenheidseis bij dividenden*

Uit de jurisprudentie lijkt te volgen dat het Hof van Justitie bij de beoordeling welke kosten objectgebonden zijn, onderscheid maakt tussen verschillende soorten inkomsten. Hierbij neemt dividend een afwijkende c.q. bijzondere plaats in. Dit kan onder meer worden afgeleid uit het Société Générale-arrest. Hieruit volgt namelijk dat ten aanzien van dividenden genoten door niet-inwoners slechts de kosten in aftrek moeten worden toegelaten die rechtstreeks samenhangen met 'de inning als zodanig van die inkomsten'.⁹⁶ Aldus werd bijvoorbeeld ten aanzien van de financieringskosten die waren gemoeid met deze aandelen geen rechtstreekse verbondenheid aangenomen, aangezien dergelijke kosten slechts 'betrekking hebben op het houden van de aandelen op zich'.⁹⁷ Bijgevolg behoeft Nederland geen rekening te houden met deze kosten van de in Frankrijk gevestigde vennootschap Société Générale.

Het Société Générale-arrest is opmerkelijk gelet op de invulling van het rechtstreekse verband die sinds het Schröder-arrest wordt gevolgd.⁹⁸ De periodieke vergoeding die Schröder diende te voldoen aan zijn moeder om de onroerende zaken te verkrijgen werd immers wel als noodzakelijk aangemerkt om de verhuuractiviteiten te kunnen ontplooiën. Hiermee stond het rechtstreekse verband vast. Kennelijk ziet het Hof van Justitie het houden van de aandelen niet als een vergelijkbare economische activiteit. Op het eerste gezicht zou dit mogelijk nog kunnen worden verklaard door het verschil in onderworpenheid. Een niet-inwoner wordt ten aanzien van de aandelen in de bronstaat doorgaans slechts belast

91 HvJ EU 31 maart 2011, zaak C-450/09 (*Schröder*), r.o. 43 (cursivering NS).

92 HvJ EU 31 maart 2011, zaak C-450/09 (*Schröder*), r.o. 44.

93 HvJ EU 31 maart 2011, zaak C-450/09 (*Schröder*), r.o. 45-46 en 48.

94 In gelijke zin: A-G Bot in zijn conclusie van 9 december 2010 in de Schröder-zaak, punt 63.

95 HvJ EU 24 februari 2015, zaak C-559/13 (*Grünwald*).

96 Zie HvJ EU 17 september 2015, zaak C-17/14 (*Société Générale*), r.o. 57-58 onder verwijzing naar HvJ EU 22 november 2012, zaak C-600/10 (*Commissie/Duitsland*), r.o. 20.

97 Andere kosten dan die verbonden met de dividend, ook indien deze rechtstreeks samenhangen met het aandelenbezit, behoeven derhalve door de bronstaat niet in aftrek te worden toegestaan op de dividendinkomsten. Zie HvJ EU 17 september 2015, zaak C-17/14 (*Société Générale*), r.o. 60.

98 Zie hierover tevens E.C.C.M. Kemmeren, 'Gross Withholding Taxes: Is the Court of Justice of the European Union Back on Track with Regard to Deductible Expenses?', *EC Tax Review* 2017/1, p. 2-9.

voor het genoten dividend (waarbij de belastingverdragen het heffingsrecht van deze staat in de regel beperken tot een percentage van 15%). Eventuele vervreemdingsvoordelen blijven in de bronstaat doorgaans buiten de heffing (conform de allocatieregels in het OESO-modelverdrag).⁹⁹ Dit in afwijking van de onroerende zaak van Schröder, waarvoor de bronstaat het heffingsrecht toekomt over het geheel van de activiteit (inclusief eventuele vervreemdingsvoordelen met betrekking tot de onroerende zaak).¹⁰⁰ Uit het later gewezen Brisal-arrest blijkt echter dat de verklaring een andere moet zijn.¹⁰¹

3.2.2.6 Brisal: algemene kosten zijn ook noodzakelijke kosten

Uit het Brisal-arrest volgt dat de eis van het rechtstreekse verband minder streng moet worden getoetst dan eerdere rechtspraak deed vermoeden.¹⁰² Het begrip 'rechtstreeks verbonden kosten' moet blijkens dit arrest namelijk ruim worden uitgelegd.

De zaak Brisal betrof de Portugese bronheffing op interesten voor niet-inwoners.¹⁰³ Hiervoor gold een definitieve inhouding van 20% van de bruto rente-inkomsten. Voor interestbetalingen aan binnenlandse vennootschappen gold deze bronheffing niet; bij hen werden dergelijke inkomsten betrokken in de reguliere vennootschapsbelasting, waarbij de netto-inkomsten werden belast tegen een tarief van 25%. De in Portugal gevestigde vennootschap Brisal was een omvangrijke lening aangegaan met een bankconsortium, waarbij onder meer het in Ierland gevestigde KBC als financier optrad. KBC had deze lening op haar beurt zelf gefinancierd uit andere leningen en spaardeposito's van haar klanten, waar uiteraard eveneens rentekosten aan waren verbonden. Het Hof diende dan ook onder meer de vraag te beantwoorden in hoeverre de kosten van KBC in aftrek moesten worden toegelaten en of dit ook de financieringskosten betrof.

Het Hof herhaalde dienaangaande eerst de vaste rechtspraak, waaruit volgt dat sprake is van objectieve vergelijkbaarheid als het gaat om de inaanmerkingneming van rechtstreeks met de uitgeoefende activiteit verbonden bedrijfskosten. Er is in dit kader geen reden om financieringsactiviteiten anders te behandelen dan dienstverrichtingen in andere bedrijfssectoren.¹⁰⁴ Hierna werd het begrip 'rechtstreeks verbonden kosten' nader verduidelijkt.

"46. Bovendien blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat onder bedrijfskosten die rechtstreeks verbonden zijn met de inkomsten die zijn verkregen in de lidstaat van uitoefening van de activiteit, moet worden verstaan de wegens deze activiteit gemaakte kosten, die dus voor de uitoefening van deze activiteit noodzakelijk zijn (zie in die zin arrest van 24 februari 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

47. Aangaande de in het hoofdgeding aan de orde zijnde dienst, te weten een kredietverstrekking, zij vastgesteld dat de verrichting van deze dienst noodzakelijkerwijs leidt tot bedrijfskosten, zoals

⁹⁹ Zie art. 13 lid 5 OESO-modelverdrag.

¹⁰⁰ Zie art. 6 lid 1 en art. 13 lid 1 OESO-modelverdrag.

¹⁰¹ Zie hierover ook W.F.E.M. Egeler, 'De Luxemburgse tombola en: Miljoen e.a. achterhaald?' in: P.G.H. Albert e.a., *Systeem en symmetrie (Bavinck-bundel)*, Deventer: Wolters Kluwer 2016, p. 91-99 die van mening is dat het Hof terecht een afwijkende visie volgt ten aanzien van dividendinkomsten ten opzichte van andere inkomenscategorieën.

¹⁰² In gelijke zin: G. Beretta, 'The Brisal and KBC Finance Decision: Once Again the CJEU Assesses the Compatibility with EU Law of Gross Withholding Taxation of Non-residents', *EC Tax Review* 2017/5, p. 193-200, p. 200 (voetnoot 55).

¹⁰³ HvJ EU 13 juli 2016, zaak C-18/15 (Brisal).

¹⁰⁴ HvJ EU 13 juli 2016, zaak C-18/15 (Brisal), r.o. 23-28.

reiskosten, verblijfskosten en kosten voor juridisch of fiscaal advies, en relatief gemakkelijk kan worden aangetoond dat deze kosten rechtstreeks verbonden zijn met de betrokken financiering en hoeveel zij daadwerkelijk bedragen. Aangezien beperkt belastingplichtigen dezelfde behandeling moeten kunnen krijgen als onbeperkt belastingplichtigen, moet hun met betrekking tot deze kosten dezelfde aftrekmogelijkheid worden toegestaan, ook al gelden voor hen dezelfde vereisten met name inzake de bewijslast.

48. Daaraan dient te worden toegevoegd dat de uitoefening van deze activiteit ook gepaard gaat met financieringskosten, die in beginsel moeten worden geacht noodzakelijk te zijn voor de uitoefening van deze activiteit, maar waarvan het rechtstreekse verband met een bepaalde kredietverstreking of het daadwerkelijke bedrag moeilijker te bewijzen kunnen zijn. Zoals de advocaat-generaal in punt 39 van haar conclusie heeft opgemerkt, geldt diezelfde overweging voor het aandeel in de algemene kosten van de financiële instelling dat kan worden beschouwd als noodzakelijk voor een bepaalde kredietverstreking.

(...)

52. Het staat aan de verwijzende rechter (...) om in het kader van dit geding na te gaan welke van de door KBC opgevoerde kosten kunnen worden beschouwd als bedrijfskosten die rechtstreeks verbonden zijn met de betrokken financiële activiteit, in de zin van de nationale wetgeving, alsmede welk aandeel in de algemene kosten kan worden beschouwd als rechtstreeks verbonden met die activiteit (zie naar analogie arrest van 15 februari 2007, *Centro Equestre da Lezíria Grande*, C-345/04, EU:C:2007:96, punt 26)."

Uit het bovenstaande volgt dat het begrip 'rechtstreeks verbonden kosten' ruim moet worden uitgelegd, waaronder ook een deel van de algemene kosten kan worden begrepen. Aldus komt de rechtspraak van het Hof van Justitie en het EVA-Hof ook meer op één lijn, aangezien laatstgenoemde instantie eerder al oordeelde dat algemene kosten onder omstandigheden ook aan het bronstaatinkomen kunnen worden toegerekend.¹⁰⁵ Meer in algemene zin acht ik deze uitkomst juist¹⁰⁶, maar de rechtspraak van het Hof van Justitie voorafgaand aan het *Brisal*-arrest wijst mijns inziens echter niet in deze richting. Het oordeel in de zaak *Brisal* roept bovenal de vraag op waarom bij de heffing van dividendbelasting een beperktere aftrekmogelijkheid zou volstaan.¹⁰⁷ Ook ten aanzien van financieringsactiviteiten is de onderworpenheid in de bronstaat doorgaans beperkt tot een beperkte heffing op de genoten interest. Het verschil in objectieve vergelijkbaarheid zou dan niet voortkomen uit de mate van onderworpenheid, maar uit de aard van de activiteit. Naar verwachting

105 EVA-Hof 7 mei 2008, zaak E-7/07 (*Seabrokers*), r.o. 54-57. Het betrof in dit geval overigens de spiegelbeeldsituatie waarin de vraag speelde of de woonstaat bepaalde kosten mag toerekenen aan het bronstaatinkomen voor de vaststelling van de verrekening ter voorkoming van dubbele belasting (berekening tweede limiet). Voor kosten die direct verbonden zijn met (alleen) het binnenlandse inkomen is dit niet aanvaardbaar (r.o. 56), maar het evenredig toerekenen van kosten die in algemene zin verband houden met de wereldwinst is niet in strijd met de EER-overeenkomst (r.o. 55), aldus het EVA-Hof in het *Seabrokers*-arrest.

106 Anders: J.S. Ribeiro, 'Did the ECJ Go Too Far in *Brisal* (Case C-18/15)?', *European Taxation* 2017/11, p. 496-502 die van mening is dat de feitelijke situatie van *Brisal* afwijkt van bijvoorbeeld het *Gerritse*-arrest. Hij bestrijdt dan ook het oordeel van het Hof dat in de zaak *Brisal* sprake is van een ongerechtvaardigde belemmering van het vrije verkeer van diensten.

107 In gelijke zin: CFE ECJ Task Force, 'Opinion Statement ECJ-TF 2/2016 on the Decision of the Court of Justice of the European Union of 13 July 2016 in *Brisal* and *KBC Finance Ireland* (Case C-18/15), on the Admissibility of Gross Withholding Tax of Interest', *European Taxation* 2017/1, p. 30-34, p. 33. De verhouding tot het *Société Générale*-arrest wordt niet gemotiveerd door het Hof en blijft hierdoor onduidelijk.

maakt het Hof, in navolging van A-G Kokott, onderscheid tussen diensten (waaronder het verstrekken van leningen) en aandelenbezit.¹⁰⁸ Mijns inziens is echter vanuit 'de inhoud en het doel' van de betrokken fiscale bepalingen in de zaken *Société Générale* en *Brisal* noch ten aanzien van de mate van onderworpenheid aanleiding voor de afwijkende benadering met betrekking tot dividenden.¹⁰⁹ De toekomst zal moeten uitwijzen of het Hof van Justitie zijn strikte uitleg ten aanzien van dividendinkomsten zal handhaven. Ook andere – nadien gewezen – rechtspraak geeft reden om hieraan te twijfelen.¹¹⁰ Een nadere bespreking van deze jurisprudentie valt buiten de reikwijdte van dit onderzoek, aangezien het geen twijfel lijdt dat de bijzondere beoordelingsmaatstaf voor dividendinkomsten door het Hof niet wordt toegepast voor inkomsten uit dienstbetrekking.¹¹¹

3.2.2.7 Tussenconclusie: rechtstreeks verband-vereiste

Bij de beoordeling van de objectieve vergelijkbaarheid ten aanzien van objectgebonden belastingvoordelen is het territorialiteitsbeginsel van groot belang. Objectieve vergelijkbaarheid bestaat in dit kader namelijk slechts voor zover sprake is van een rechtstreeks verband tussen (i) de gemaakte kosten c.q. het belastingvoordeel en (ii) de activiteiten die leiden tot de belastbare inkomsten in de bronstaat. Deze territorialiteitsbeperking is in lijn met het eerdergenoemde *Futura*-arrest¹¹² en vindt reeds steun in de overwegingen van het Hof in het klassieke arrest *Avoir Fiscal*.¹¹³

Als gevolg hiervan bepaalt de mate van onderworpenheid in dit kader ook de mate van vergelijkbaarheid. Voor zover activiteiten van een niet-inwoner in de belastingheffing worden betrokken, dienen hiermee 'rechtstreeks verbonden kosten' in aftrek te worden toegelaten. Dit begrip wordt door het Hof autonoom geïnterpreteerd en de uitkomst kan derhalve afwijken ten opzichte van de nationale wetgeving van de desbetreffende lidstaat.

108 Zie hierover A-G Kokott in haar conclusie van 17 maart 2016, zaak C-18/15 (*Brisal*), punt 35 onder verwijzing naar de BTW-rechtspraak van het Hof (onder meer HvJ EG 11 juli 1996, zaak C-306/94 (*Régie dauphinoise*), r.o. 17).

109 Het feit dat het onderscheid voor de BTW-richtlijn relevant is, betekent immers geenszins dat dit tevens het geval is voor de uitleg van de primaire vrijheden in het kader van de directe belastingen. Vermeulen acht het door het Hof gemaakte onderscheid ook moeilijk te verklaren. Zie P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 855-857. Anders: W.F.E.M. Egelie, 'De Luxemburgse tombola en: Miljoen e.a. achterhaald?' in: P.G.H. Albert e.a., *Systeem en symmetrie (Bavinck-bundel)*, Deventer: Wolters Kluwer 2016, p. 91-99 die het verschil in uitkomst tussen door niet-inwoners ontvangen dividend en interest onderschrijft.

110 Naast het *Brisal*-arrest geven onder meer HvJ EU 2 juni 2016, zaak C-252/14 (*Pensioenfondsen Metaal en Techniek*) en HvJ EU 22 november 2018, zaak C-575/17 (*Sofina*) aanleiding om te betogen dat ook ten aanzien van dividend dat wordt genoten door niet-inwoners een ruimere kostenafrek moet worden verleend dan slechts de aftrek van kosten die rechtstreeks verbonden zijn met 'de inning als zodanig van die inkomsten'.

111 Dit aangezien het Hof van Justitie zowel in de rechtspraak voorafgaand aan het *Société Générale*-arrest als in de nadien gewezen jurisprudentie voor actieve inkomsten de gebruikelijke (ruimere) maatstaf van het 'rechtstreeks verband-vereiste' heeft aangehouden (en hiervoor de op grond van het Unierecht vereiste gelijke behandeling derhalve niet beperkt heeft tot de 'inningskosten'). Zie bijvoorbeeld HvJ EU 6 december 2018, zaak C-480/17 (*Montag*).

112 HvJ EG 15 februari 2007, zaak C-345/04 (*Centro Equestre*), r.o. 22 onder verwijzing naar HvJ EG 15 mei 1997, zaak C-250/95 (*Futura Participations*), r.o. 21-22. Het *Futura*-arrest wordt in meer detail behandeld in paragraaf 6.3.1.1.

113 HvJ EG 28 januari 1986, zaak 270/83 (*Commissie/Frankrijk*), r.o. 19-20.

Blijkens de rechtspraak moeten onder rechtstreeks verbonden kosten worden verstaan: 'de wegens deze activiteit gemaakte kosten, die dus voor de uitoefening van deze activiteit noodzakelijk zijn'.¹¹⁴ Uit het *Brisal*-arrest volgt dat hierbij ook het aandeel in de algemene kosten, dat kan worden beschouwd als noodzakelijk voor een bepaalde activiteit, in aftrek moet kunnen worden gebracht.¹¹⁵

Op het bovenstaande geldt een uitzondering ten aanzien van de behandeling van dividenden. Indien de bronstaat slechts het door een niet-inwoner ontvangen dividend in de heffing betreft, behoeven namelijk slechts de kosten in aftrek te worden toegelaten die rechtstreeks samenhangen met '*de inning als zodanig van die inkomsten*', aldus het Hof in het *Société Générale*-arrest.¹¹⁶

Wat betekent deze rechtspraak nu concreet voor grensoverschrijdende werknemers? Voor zover een niet-inwoner voor zijn arbeidsinkomen belastbaar is in de bronstaat, is hij objectief vergelijkbaar ten aanzien van de belastingvoordelen die rechtstreeks verbonden zijn met die activiteit. Blijkens de rechtspraak is hierbij ten aanzien van de aftrek van gemaakte kosten doorslaggevend of het een uitgave betreft die wegens deze activiteit is gemaakt c.q. voor de uitoefening ervan noodzakelijk is. Voor beroepskosten van werknemers zal dit vrijwel altijd het geval zijn, waarbij bepaalde kosten gerelateerd zijn aan de dienstbetrekking als geheel (bijvoorbeeld bijscholingsuitgaven ter behoud van een beroepskwalificatie), terwijl andere kosten verband houden met specifieke werkdagen (bijvoorbeeld reiskosten). Voor zover de bronstaat heffingsbevoegd is ten aanzien van het arbeidsinkomen van een niet-inwoner (bijvoorbeeld met toepassing van een dagenbreuk¹¹⁷), dient de bronstaat dergelijke kosten dan ook onder dezelfde voorwaarden als voor inwoners in aftrek toe te staan (rechtstreekse toerekening van bijvoorbeeld reiskosten). Daarnaast dient een lidstaat mijns inziens de kosten van een buitenlandse werknemer die niet als zodanig verbonden zijn met *specifieke werkdagen* in deze staat, maar met de dienstbetrekking als geheel (zoals de genoemde bijscholingsuitgaven), als uitgangspunt evenredig toe te staan.¹¹⁸ De dienstbetrekking vormt immers één samenhangende activiteit voor dezelfde opdrachtgever (de werkgever).¹¹⁹ Hierdoor bestaat derhalve voldoende rechtstreeks verband tussen de belastbare activiteit en de hiervoor gedane uitgaven c.q. belastingvoordelen.

¹¹⁴ HvJ EU 13 juli 2016, zaak C-18/15 (*Brisal*), r.o. 46.

¹¹⁵ HvJ EU 13 juli 2016, zaak C-18/15 (*Brisal*), r.o. 52. Ik merk op dat 'noodzakelijk' in deze context niet betekent dat de uitgaven onvermijdbaar moeten zijn (om een rechtstreeks verband aan te kunnen nemen). Zie ook HvJ EU 6 december 2018, zaak C-480/17 (*Montag*), r.o. 41. Dit arrest wordt hierna in paragraaf 3.2.2.8 behandeld.

¹¹⁶ Zie HvJ EU 17 september 2015, zaak C-17/14 (*Société Générale*), r.o. 57-58 onder verwijzing naar HvJ EU 22 november 2012, zaak C-600/10 (*Commissie/Duitsland*), r.o. 20. Andere kosten dan die verbonden met de inning van het dividend, ook indien deze rechtstreeks samenhangen met het aandelenbezit, zoals financieringskosten in verband met de aandelen, behoeven dan door de bronstaat niet in aftrek te worden toegestaan op de dividendinkomsten. Zie HvJ EU 17 september 2015, zaak C-17/14 (*Société Générale*), r.o. 60.

¹¹⁷ Zie voor de Nederlandse rechtspraak HR 23 september 2005, 40 179, ECLI:NL:HR:2005:AP1424, *BNB* 2006/52.

¹¹⁸ Zie in deze zin ook het latere HvJ EU 6 december 2018, zaak C-480/17 (*Montag*), r.o. 49. Dit arrest wordt hierna in paragraaf 3.2.2.8 behandeld.

¹¹⁹ In situaties waarin sprake is van meerdere dienstbetrekkingen, zou een evenredige toerekening nog steeds kunnen worden verdedigd op grond van hetgeen is bepaald in het *Brisal*-arrest (ten aanzien van 'het aandeel in de algemene kosten'). Dit mits de kosten als noodzakelijk kunnen worden beschouwd voor de desbetreffende dienstbetrekking.

3.2.2.8 *Grensgevallen: subjectgebonden versus objectgebonden belastingvoordelen*

Bij de beoordeling of sprake is van objectief vergelijkbare gevallen is de aard van de faciliteit zeer belangrijk. Indien de fiscale tegemoetkoming rechtstreeks verbonden is aan het inkomen in de bronstaat, dan is het niet aanvaardbaar om deze aan niet-inwoners te onthouden. Ziet deze echter op de persoonlijke en gezinssituatie van een belastingplichtige, dan is het niet verlenen ervan in beginsel toegestaan. Bij een dergelijke tweedeling zijn grensgevallen en belastingfaciliteiten met een hybride karakter, i.e. aanknopingspunten hebben met zowel het inkomen als de persoonlijke situatie van de belastingplichtige, in de praktijk onvermijdbaar.¹²⁰ De vraag is dan op welke manier het onderscheid tussen beide categorieën moet worden vastgesteld.¹²¹

Met betrekking tot door een niet-inwoner gemaakte kosten dient in dit kader te worden vastgesteld of die wegens de activiteit in de werkstaat zijn gemaakt en dus voor de uitoefening van de desbetreffende activiteit noodzakelijk zijn.¹²² In dat geval dient ten aanzien van de aftrekmogelijkheden voor dergelijke kosten objectieve vergelijkbaarheid te worden aangenomen met een inwoner (voor zover de gerelateerde inkomsten van de niet-inwoner in de werkstaat belastbaar zijn). Dit geldt ook indien de kosten mogelijk tevens enig verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie, zoals bij verplichte bijdragen voor een pensioenregeling (zie hierna).¹²³

Voor andersoortige fiscale voordelen, zoals belastingvrije sommen of vergelijkbare forfaitaire belastingverminderingen, kan bovenstaande toetssteen in veel gevallen echter niet worden toegepast. Dit aangezien de faciliteit in dat geval geen betrekking heeft op kosten, waardoor men niet toekomt aan de vraag of het maken daarvan noodzakelijk was voor de activiteit in de werkstaat. Een voorbeeld in dit verband is het heffingvrije vermogen in box 3 (inkomen uit sparen en beleggen).¹²⁴ Deze forfaitaire aftrek op het vermogen van belastingplichtigen is in het X-arrest door het Hof van Justitie niet aangemerkt als een subjectgebonden voordeel, aangezien deze vrijstelling 'die een aan alle ingezetenen belastingplichtigen toegekend voordeel vormt, los van hun persoonlijke situatie, geen aan de persoonlijke situatie van de belastingplichtige gekoppeld individueel voordeel vormt'.¹²⁵ Het Hof oordeelde vervolgens dat het heffingvrij vermogen ook voor iedere niet-inwoner in aanmerking moet worden genomen (ongeacht of aan de Schumacker-criteria wordt

120 Zie over dit grensgebied tevens de conclusie van A-G Ruiz-Jarabo Colomer van 27 oktober 2009, zaak C-440/08 (*Gielen*), punt 34 (met verdere literatuurverwijzingen in de voetnoten) alsmede P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 861 en H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 991-993 (randnr. 1093 e.v.).

121 Zie hierover tevens V. Ruiz Almendral, 'La tributación del no residente comunitario: entre la Armonización fiscal y el Derecho tributario internacional', EUI Working Papers LAW 2008/25, p. 21-26 die concludeert dat de jurisprudentie nog geen duidelijkheid heeft gegeven over de exacte grens tussen persoonsgebonden en inkomensgebonden belastingvoordelen.

122 Zie paragraaf 3.2.2.7.

123 HvJ EU 6 december 2018, zaak C-480/17 (*Montag*), r.o. 43. Dit arrest wordt hierna besproken.

124 Art. 5.5 Wet IB 2001.

125 Zie HvJ EU 17 september 2015, zaak C-14/14 (*X*), r.o. 52-54.

voldaan). Voor dit objectgebonden voordeel werd niet getoetst in hoeverre sprake was van een rechtstreeks verband met de activiteit c.q. het inkomen in Nederland.¹²⁶

Een ander Nederlands voorbeeld in dit kader betreft bepaalde heffingskortingen, zoals de inkomensafhankelijke combinatiekorting.¹²⁷ De inkomensafhankelijke combinatiekorting wordt verleend aan een alleenstaande of een minstverdienende partner met een jong kind, maar de toekenning en de hoogte ervan zijn tevens afhankelijk van het arbeidsinkomen. Deze heffingskorting is aldus verbonden aan de gezinssituatie én de aanwezigheid van een bepaald soort inkomsten. De vraag die opkomt is of niet-inwoners die belastbaar arbeidsinkomen in Nederland verwerven, op basis van het EU-recht, ook buiten Schumacker-situaties, in aanmerking zouden moeten komen voor dit belastingvoordeel.

Naar het oordeel van de Staatssecretaris van Financiën zijn buitenlandse belastingplichtigen op basis van Unierecht inderdaad gerechtigd tot het belastingdeel van deze heffingskorting indien zij belastbaar arbeidsinkomen in Nederland genieten.¹²⁸ Er is derhalve voor de (veilige) interpretatie gekozen dat deze heffingskorting geen faciliteit betreft die is verbonden met de persoonlijke en gezinssituatie, maar dat deze is gekoppeld aan het inkomen c.q. de activiteit (in bronstaat Nederland). Dit vermoedelijk vanuit de gedachte dat de faciliteit een stimuleringsmaatregel is voor arbeidsparticipatie, in zoverre vergelijkbaar met de zelfstandigenaftrek in de zaak *Gielen*.¹²⁹

Een andersluidende opvatting is echter ook goed denkbaar. In het gegeven voorbeeld is immers duidelijk dat sprake is van een dubbel aanknopingspunt voor deze aftrek (anders dan in het *Gielen*-arrest). Meer concreet is zowel de aanwezigheid van het arbeidsinkomen als de specifieke gezinssituatie een noodzakelijke voorwaarde voor het verkrijgen van deze heffingskorting. In dit kader ben ik van mening dat bij deze beoordeling in beginsel doorslaggevend is of de toekenning van een dergelijk fiscaal voordeel *mede* gekoppeld is aan

126 Het Hof van Justitie merkt het heffingsvrij vermogen in zaak C-14/14 expliciet niet aan als een subjectgebonden voordeel (past de Schumacker-doctrine niet toe). Of dit terecht is hangt af van 'de inhoud en het doel' van dit belastingvoordeel (althans bij toetsing aan de vaste rechtspraak van het Hof). Naar mijn mening kan worden gesteld dat het heffingsvrije vermogen in essentie een belastingvrije som vormt en verbonden is met de persoonlijke en gezinssituatie. Dit in lijn met hetgeen door het Hof van Justitie is geoordeeld ten aanzien van de belastingvrije som in o.a. HvJ EG 12 juni 2003, zaak C-234/01 (*Gerritse*), r.o. 48 (inzake de inkomstenbelasting) en HvJ EG 5 juli 2005, zaak C-376/03 (*D.*), r.o. 36-37 (inzake de vermogensbelasting). De afwijking van het oordeel van het Hof in zaak C-14/14 ten opzichte van die arresten is vanuit dat oogpunt opvallend. Het oordeel is echter verklaarbaar indien het heffingsvrije vermogen als een praktische uitvoeringsdrempel wordt beschouwd (administratieve eenvoud 'de inhoud en het doel' van deze aftrek is), hetgeen de opvatting van het Hof lijkt te zijn. In dat geval bestaat vervolgens ook geen aanleiding tot toetsing in hoeverre een rechtstreeks verband bestaat met in Nederland belastbare activiteiten c.q. inkomsten (gelet op de aard van de aftrek).

127 Art. 8.14a Wet IB 2001.

128 Mits met betrekking tot het kind uiteraard aan de voorwaarden wordt voldaan (zoals deze ook gelden voor binnenlandse belastingplichtigen). Zie het besluit van 20 april 2010, DGB2010/568M, *Stcrt.* 2010, 6364, paragraaf 5.1, op basis waarvan dit belastingvoordeel wordt verleend voor belastingjaren tot en met 2018. Met ingang van belastingjaar 2019 is dit recht gecodificeerd in art. 2.7 lid 1 Wet IB 2001.

129 Zie HvJ EU 18 maart 2010, zaak C-440/08 (*Gielen*), r.o. 45-47.

de persoonlijke en gezinssituatie.¹³⁰ Indien hierbij een noodzakelijke voorwaarde verband houdt met de persoonlijke en gezinssituatie, zoals het geval is bij de inkomensafhankelijke combinatiekorting, dient het belastingvoordeel mijns inziens te worden aangemerkt als een tegemoetkoming die binnen de reikwijdte van de Schumacker-doctrine valt.¹³¹ Niet-inwoners mag deze aftrek dan in beginsel worden geweigerd, tenzij sprake is van een Schumacker-situatie als gevolg waarvan de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking moet worden genomen.

Bovenstaande uitgangspunten leid ik af uit de relevante jurisprudentie tot op heden. De rechtspraak is echter nog niet uitgekristalliseerd en in de toekomst zal dan ook moeten blijken of het Hof inderdaad deze benaderingswijze volgt.

Hierbij is het daarnaast de vraag in welke mate de kwalificatie en behandeling van het belastingvoordeel onder nationaal recht van belang is bij de vaststelling van de aard van de aftrekpost voor toepassing van de rechtspraak. Zo volgt onder meer uit de arresten Conijn en Schröder dat ook indien een aftrekpost onder nationaal recht als subjectgebonden belastingvoordeel wordt aangemerkt ('bijzondere uitgaven'), deze niet mag worden geweigerd aan buitenlandse belastingplichtigen als de desbetreffende uitgaven rechtstreeks verbonden zijn aan activiteiten in de bronstaat.¹³²

Anderzijds is er het oordeel van het Hof van Justitie in het latere Bechtel-arrest.¹³³ Hierin bepaalde het Hof dat de door een inwoner van Duitsland betaalde verplichte buitenlandse socialezekerheidspremies ter zake van een Franse dienstbetrekking (welk inkomen ter heffing was toegewezen aan Frankrijk), binnen de reikwijdte van de Schumacker-doctrine vallen.¹³⁴ Gelet hierop moesten deze uitgaven door de woonstaat (Duitsland) in beginsel volledig ten laste van het binnenlandse gezinsinkomen worden gebracht. Dit lijkt op het eerste oog wellicht vreemd. Onder het Duitse stelsel in kwestie werden de genoemde uitgaven in binnenlandse situaties (nationaalrechtelijk) echter ook beschouwd als subjectgebonden belastingvoordelen (wederom als 'bijzondere uitgaven').¹³⁵ Dit kan de benadering van het Hof dan ook verklaren. In een spiegelbeeldsituatie (behandeling in de werkstaat) komt echter de vraag op of de Conijn-rechtspraak niet zou moeten gelden ten aanzien van de aftrekbaarheid van verplichte socialezekerheidspremies. Dit gezien het (rechtstreekse) verband tussen de bijdragen en de activiteit in de werkstaat. Deze vraag is inmiddels bevestigend beantwoord door het Hof van Justitie in het latere Montag-arrest.¹³⁶

130 Dit zou men, zij het a contrario, ook kunnen afleiden uit de X-zaak waarin het Hof van Justitie ten aanzien van het heffingvrije vermogen (box 3) overwoog 'dat een vrijstelling, (...), die een aan alle ingezetenen belastingplichtigen toegekend voordeel vormt, los van hun persoonlijke situatie, geen aan de persoonlijke situatie van de belastingplichtige gekoppeld individueel voordeel vormt'. Zie HvJ EU 17 september 2015, zaak C-14/14 (X), r.o. 52-54 (zie ook hiervoor).

131 Zie ook de conclusie van A-G Ruiz-Jarabo Colomer van 27 oktober 2009, zaak C-440/08 (*Gielen*), punt 34 over het feit dat het bij de toepassing van de rechtspraak inzake objectgebonden belastingvoordelen gaat om de koppeling met de economische activiteit, onafhankelijk van de persoonlijke situatie van degenen die deze verrichten.

132 HvJ EG 6 juli 2006, zaak C-346/04 (*Conijn*) en HvJ EU 31 maart 2011, zaak C-450/09 (*Schröder*). Beide arresten zijn hiervoor behandeld.

133 HvJ EU 22 juni 2017, zaak C-20/16 (*Bechtel*). Dit arrest is hiervoor nog niet behandeld.

134 HvJ EU 22 juni 2017, zaak C-20/16 (*Bechtel*), r.o. 53-59.

135 HvJ EU 22 juni 2017, zaak C-20/16 (*Bechtel*), r.o. 6 en 20-22.

136 HvJ EU 6 december 2018, zaak C-480/17 (*Montag*). Dit arrest is hiervoor eveneens nog niet besproken.

Het Montag-arrest betrof de weigering (door Duitsland) van aftrek voor pensioenbijdragen betaald door een inwoner van België die in Duitsland werkzaam was als zelfstandig advocaat (en aldaar als beperkt belastingplichtige kwalificeerde).¹³⁷ Aangezien de noodzaak om de verplichte Duitse pensioenbijdragen te betalen voortvloeit uit het lidmaatschap van de Duitse orde van advocaten, welk lidmaatschap noodzakelijk is voor de uitoefening van de activiteiten in Duitsland, is sprake van rechtstreeks verbonden kosten in de zin van de rechtspraak, aldus het Hof.¹³⁸ De omstandigheid dat de pensioenbijdragen tevens verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie, doet aan het bestaan van dit rechtstreekse verband in casu niet af.¹³⁹ In de mate dat het inkomen uit de betrokken activiteit ter heffing is toegewezen aan Duitsland, dienen de verplichte pensioenbijdragen derhalve in Duitsland in aftrek te komen op de belastbare grondslag (objectieve vergelijkbaarheid).¹⁴⁰ Voor vrijwillige pensioenbijdragen geldt dit echter niet, aangezien dergelijke uitgaven niet noodzakelijk zijn voor de uitvoering van de activiteit in de werkstaat.¹⁴¹

Het Hof bouwt derhalve nog altijd voort op de uitgangspunten van zijn Gerritse- en Conijn-rechtspraak inzake 'rechtstreeks verbonden kosten'. Deze benadering vormt vaste jurisprudentie, maar tevens moet worden geconcludeerd dat voornoemd begrip nog niet volledig is uitgekristalliseerd.

Op basis van de huidige stand van de rechtspraak ben ik van mening dat bij de beoordeling van de objectieve vergelijkbaarheid van een niet-inwoner in de werkstaat in beginsel doorslaggevend is of de toekenning van een bepaald fiscaal voordeel *mede* gekoppeld is aan de persoonlijke en gezinssituatie. Indien hierbij een noodzakelijke voorwaarde verband houdt met de persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige of zijn gezin, dan dient het belastingvoordeel mijns inziens te worden aangemerkt als een tegemoetkoming die binnen de reikwijdte van de Schumacker-doctrine valt. Niet-inwoners mag deze aftrek dan worden geweigerd (behoudens Schumacker-situaties). Dit lijdt uitzondering indien sprake is van kosten die voor de uitoefening van de activiteit in de werkstaat noodzakelijk zijn, zoals bijvoorbeeld verplichte bijdragen voor pensioen of sociale zekerheid. In dat specifieke geval wordt door het Hof namelijk alsnog objectieve vergelijkbaarheid van de niet-inwoner aangenomen in de werkstaat (voor deze 'rechtstreeks verbonden kosten'), ongeacht of de gemaakte kosten tevens enig verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie.

137 Frank Montag verwierf circa 54% van zijn belastbare inkomen in Duitsland en kwam niet in aanmerking voor de keuze om als onbeperkt belastingplichtige te worden behandeld voor toepassing van de Duitse inkomstenbelastingwetgeving. Voor onbeperkt belastingplichtigen werden de pensioenbijdragen wel in aftrek gebracht (als 'bijzondere uitgaven'), althans tot een bepaald maximum.

138 HvJ EU 6 december 2018, zaak C-480/17 (*Montag*), r.o. 42. Het feit dat het onder bepaalde voorwaarden mogelijk is om ontheffing van de bijdragen te verzoeken, doet hier niet aan af. Meer in algemene zin is van belang dat 'noodzakelijk' in deze context niet betekent dat de uitgaven onvermijdbaar moeten zijn (om een rechtstreeks verband aan te kunnen nemen, zie r.o. 41).

139 HvJ EU 6 december 2018, zaak C-480/17 (*Montag*), r.o. 43.

140 HvJ EU 6 december 2018, zaak C-480/17 (*Montag*), r.o. 49.

141 HvJ EU 6 december 2018, zaak C-480/17 (*Montag*), r.o. 51-53.

3.2.3 Belastingtarief en teruggaveprocedures

Lidstaten mogen buitenlandse belastingplichtigen bepaalde belastingvoordelen in beginsel onthouden, gelet op de objectieve verschillen tussen de situatie van inwoners en niet-inwoners. Dit betekent echter niet dat lidstaten niet-inwoners mogen onderwerpen aan hogere belastingtarieven dan inwoners en/of uitsluiten van belastingteruggaven. Hiervoor geldt namelijk een vergelijkbare benadering als ten aanzien van de hiervoor gehandelde objectgebonden kosten, waarbij de Schumacker-criteria derhalve niet van toepassing zijn. De relevante rechtspraak wordt hierna besproken.

3.2.3.1 Biehl: teruggaveprocedures

Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie volgt dat het onaanvaardbaar is dat in het buitenland woonachtige werknemers worden uitgesloten van een teruggaafprocedure voor overtollig ingehouden loonbelasting.¹⁴² Een dergelijke teruggaaf komt in de praktijk regelmatig voor indien een niet-inwoner slechts een gedeelte van een belastingjaar in een staat werkt en daardoor (potentieel) een tariefsvoordeel geniet. Dit is bijvoorbeeld het geval indien het loon van slechts enkele maanden in de inkomstenbelasting wordt belast op basis van een progressieve tariefstructuur, die gebaseerd is op een jaarinkomen, waardoor het inkomen wordt belast in een lagere tariefschijf. Om dit te voorkomen sluiten sommige staten niet-inwoners uit van een dergelijke teruggaaf.

Hiervan was sprake in de zaak Biehl. Klaus Biehl was van 15 november 1973 tot 31 oktober 1983 woonachtig in Luxemburg en daar actief in loondienst. Nadien is hij verhuisd naar Duitsland waar hij het restant van het belastingjaar 1983 woonde en werkzaam was. De Luxemburgse werkgever van Biehl had gedurende de periode van januari tot en met oktober 1983 maandelijks loonbelasting ingehouden. Bij de vaststelling van de definitieve aanslag inkomstenbelasting 1983 bleek de Luxemburgse belastingsschuld van Biehl minder te bedragen dan de door de werkgever verrichte inhoudingen. Biehl kwam echter niet in aanmerking voor teruggaaf van de overtollige loonbelasting, aangezien belastingplichtigen die slechts een gedeelte van het jaar in Luxemburg woonden waren uitgesloten van dit recht.

De Luxemburgse autoriteiten hadden als rechtvaardiging voor dit onderscheid aangevoerd dat deze als doel had het systeem van de belastingprogressie te waarborgen. Immers, bij een belastingplichtige die gedurende het jaar vertrekt, wordt voor de vaststelling van het effectieve belastingtarief geen rekening gehouden met het inkomen dat na emigratie wordt genoten. Dit terwijl bij een belastingplichtige die het gehele jaar inwoner is, het loon over de restant van het jaar wel in aanmerking wordt genomen bij het vaststellen van de verschuldigde belasting, ongeacht of dit nu binnenlands of buitenlands inkomen betreft. Gelet hierop zou het toekennen van de teruggaaf aan Biehl, die zijn Duitse inkomen niet behoefde op te geven in Luxemburg, het belastingstelsel ondergraven.¹⁴³

Het Hof van Justitie wees dit betoog af. Dit aangezien een dergelijke nationale bepaling in verschillende situaties inbreuk kan maken op het beginsel van gelijke behandeling. Dat is onder meer het geval, wanneer de tijdelijk binnenlandse belastingplichtige in het

¹⁴² Zie onder meer HvJ EG 8 mei 1990, zaak 175/88 (*Biehl*) en HvJ EG 26 oktober 1995, zaak C-151/94 (*Commissie/Luxemburg*).

¹⁴³ HvJ EG 8 mei 1990, zaak 175/88 (*Biehl*), r.o. 15.

betrokken belastingjaar in het land waar hij vandaan komt of waarheen hij vertrokken is, geen inkomsten heeft verworven. In een dergelijk geval bevindt deze belastingplichtige zich in een nadeligere positie dan een binnenlandse belastingplichtige, omdat hem het recht op teruggave van te veel betaalde belasting wordt ontzegd, terwijl de binnenlandse belastingplichtige altijd dit recht heeft.¹⁴⁴ Aangezien migrerende belastingplichtigen met name onderdanen van andere lidstaten zijn, vormt deze regelgeving een indirecte discriminatie naar nationaliteit.¹⁴⁵

Uit het arrest kan meer in algemene zin worden afgeleid dat naar het oordeel van het Hof de Luxemburgse regeling als zodanig disproportioneel was (ongeacht hoe dit in concreto uitviel voor Biehl). Dit aangezien de teruggavemogelijkheid automatisch werd uitgesloten indien een belastingplichtige gedurende het jaar migreerde. Ik deel deze opvatting. Dit neemt uiteraard niet weg dat Biehl, die na emigratie wel inkomsten verwierf in Duitsland, hierdoor naar alle waarschijnlijkheid een progressievoordeel genoot in vergelijking met de situatie waarin hij het gehele jaar als inwoner van Luxemburg had gekwalificeerd. Het is echter vaste rechtspraak van het Hof dat een met een fundamentele vrijheid strijdige fiscale achterstelling niet kan worden gerechtvaardigd met het feit dat er ook fiscale voordelen zijn.¹⁴⁶ Uit latere jurisprudentie blijkt dat Luxemburg het ontlopen van de heffing naar draagkracht had kunnen voorkomen door de wet zo vorm te geven dat Biehl zijn Duitse inkomsten (genoten na emigratie) ook diende op te geven voor het vaststellen van de hoogte van de teruggaaf in Luxemburg (i.e. progressievoorbehoud conform inwoners).¹⁴⁷ Dit was immers ook hetgeen werd beoogd met de regeling. Luxemburg wijzigde de wetgeving echter niet afdoende, waardoor niet veel later een tweede procedure volgde over de Luxemburgse teruggaveregeling (met vergelijkbare uitkomst).¹⁴⁸

3.2.3.2 Asscher, Gerritse en Turpeinen: afwijkend niet-inwonerstarief

Een andere vraag is of lidstaten niet-inwoners aan een *afwijkend* (hoger) belastingtarief mogen onderwerpen dan inwoners. Indien een niet-inwoner slechts een klein gedeelte van zijn inkomen verwerft in een bronstaat, geldt dan ook dat hij voor de vaststelling van het tarief niet vergelijkbaar is met een inwoner? Uit de arresten Asscher, Gerritse en Turpeinen

¹⁴⁴ HvJ EG 8 mei 1990, zaak 175/88 (*Biehl*), r.o. 16. Zie in dit kader ook de voorbeelden van A-G Darmon in zijn conclusie van 24 januari 1990 in de zaak Biehl, punt 15 (m.b.t. ontslagen en werkzoekende werknemers).

¹⁴⁵ HvJ EG 8 mei 1990, zaak 175/88 (*Biehl*), r.o. 13-14.

¹⁴⁶ Zie bijvoorbeeld HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 97 (met verdere verwijzingen).

¹⁴⁷ Deze mogelijkheid tot invoering van specifieke regels ter effectivering van het progressievoorbehoud wordt door het Hof bevestigd in HvJ EG 26 oktober 1995, zaak C-151/94 (*Commissie/Luxemburg*), r.o. 20-21. Anders: H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 845-846 (randnr. 939). Volgens Niesten volgt uit het Biehl-arrest dat Luxemburg naar het oordeel van het Hof van Justitie voor de bepaling van het toepasselijke belastingtarief slechts rekening mocht houden met de inkomsten die de werknemer verdiende gedurende het gedeelte van het jaar in Luxemburg (anders gezegd: het niet was toegestaan om een progressievoorbehoud toe te passen ten aanzien van het inkomen dat was verworven na emigratie).

¹⁴⁸ Zie HvJ EG 26 oktober 1995, zaak C-151/94 (*Commissie/Luxemburg*).

volgt dat dit niet het geval is.¹⁴⁹ Een nadelige behandeling op dit punt is derhalve evenmin toegestaan. Hierna wordt de in dit kader relevante rechtspraak behandeld.

Asscher was woonachtig in België en genoot een deel van zijn inkomen in Nederland. Het Nederlandse belastingstelsel hanteerde voor niet-inwoners destijds een hoger tarief in de eerste belastingschijf, het zogeheten 'buitenlandertarief' van 25% (in plaats van 13%). Asscher verdiende slechts een beperkt deel van zijn inkomen in Nederland en bevond zich derhalve niet in een Schumacker-situatie. Indien zijn Nederlandse inkomen werd belast op basis van de reguliere tariefstructuur die voor inwoners gold, was hij minder belasting verschuldigd dan wanneer dit werd vastgesteld met inachtneming van het buitenlandertarief. De Nederlandse regering verdedigde het afwijkende tarief voor niet-inwoners onder meer¹⁵⁰ door te wijzen op het feit dat Nederland, op basis van het belastingverdrag met België, slechts de Nederlandse bronnen kon belasten, waardoor Nederland de (progressieve) belastingdruk niet kon vaststellen op basis van het wereldinkomen van buitenlandse belastingplichtigen.

Dit argument werd echter afgewezen door het Hof van Justitie. Het Hof oordeelde dat inwoners en niet-inwoners zich ten aanzien van de toepassing van het belastingtarief in een gelijke positie bevinden. Een buitenlandse belastingplichtige als Asscher wordt in zijn woonland (België) namelijk belast op basis van zijn wereldinkomen. Door de systematiek van de vrijstelling met progressievoorbehoud, zoals opgenomen in het belastingverdrag tussen Nederland en België, kan hij derhalve niet ontkomen aan de progressieregel, aldus het Hof.¹⁵¹ Bijgevolg bestaat in dit kader geen objectief verschil tussen Asscher en binnenlandse belastingplichtigen. In die omstandigheden vormt het hanteren van een hoger belastingtarief voor niet-inwoners een indirecte discriminatie naar nationaliteit.¹⁵² Het arrest betekende het einde van het buitenlandertarief in Nederland.¹⁵³

Ook in de hiervoor reeds besproken zaak Gerritse kwam het belastingtarief aan de orde. Hierbij was in Duitsland een proportioneel tarief van 25% toegepast op de ontvangen vergoeding. Gerritse was echter van mening dat hij als buitenlandse belastingplichtige recht had op toepassing van dezelfde tariefstructuur als een inwoner. Indien de door Gerritse verschuldigde Duitse belasting zou worden vastgesteld op basis van het voor binnenlandse belastingplichtigen geldende progressieve tarief inclusief belastingvrije som¹⁵⁴, dan was hij geen belasting verschuldigd.

149 HvJ EG 27 juni 1996, zaak C-107/94 (*Asscher*), HvJ EG 12 juni 2003, zaak C-234/01 (*Gerritse*) en HvJ EG 9 november 2006, zaak C-520/04 (*Turpeinen*).

150 Tevens werd (tevergeefs) betoogd dat het hogere belastingtarief gold ter vervanging van de sociale verzekeringspremie die niet-inwoners doorgaans niet verschuldigd zijn gelet op (destijds) Verordening (EG) 1408/71. Dit argument werd terecht verworpen.

151 HvJ EG 27 juni 1996, zaak C-107/94 (*Asscher*), r.o. 47-48. Zie hoofdstuk 9 over de onjuistheid van deze vaststelling inzake het progressievoorbehoud (paragraaf 9.3.2).

152 HvJ EG 27 juni 1996, zaak C-107/94 (*Asscher*), r.o. 49. Marres merkt op dat het Hof (in de zaak *Asscher*) kennelijk ruimte ziet voor de mogelijkheid dat een hoger tarief voor niet-inwoners aanvaardbaar is indien zij in de woonstaat wel kunnen ontsnappen aan de progressieregel (bijvoorbeeld indien een objectvrijstelling geldt voor het buitenlandse inkomen en dit ook voor het tarief niet in aanmerking wordt genomen). Zie O.C.R. Marres, 'Objectieve vergelijkbaarheid van binnenlanders en buitenlanders', *NTFR-B* 2009/9, paragraaf 2.

153 Zie voor een analyse van het arrest: P.J. Wattel, 'Het buitenlandertarief binnen de EG', *WFR* 1996/1747.

154 De belastingvrije som heeft onder het Duitse recht de vorm van een nihil-tarief in de eerste belastingschijf.

Naar het oordeel van het Hof van Justitie was het tarief van 25% niet discriminerend indien dit niet leidde tot een zwaardere belastingdruk dan wanneer de verschuldigde belasting over het broninkomen werd berekend op basis van het progressieve tarief voor inwoners doch zonder toepassing van de belastingvrije som.¹⁵⁵ De belastingvrije som mag niet-inwoners, die zich niet in een Schumacker-situatie bevinden, immers worden onthouden, aangezien dit voordeel is verbonden aan de persoonlijke en gezinssituatie van het individu.¹⁵⁶ Volgens een berekening van de Europese Commissie zou het gemiddelde belastingtarief over de vergoeding op basis van deze alternatieve berekening 26,5% bedragen.¹⁵⁷ Aangezien dit leidt tot een hogere verschuldigde belasting dan op basis van het toegepaste proportionele tarief van 25% voor niet-inwoners, bestaat in dat geval geen tariefsdiscriminatie.

De door het Hof geaccepteerde berekening vergelijkt aldus niet-inwoner Gerritse die ongeveer 5.000 Duitse Mark (DM) aan netto-inkomsten verwerft in Duitsland (dat circa 10% van zijn wereldinkomen omvat) met een inwoner van Duitsland waarvan het wereldinkomen louter uit deze 5.000 DM bestaat (zij het zonder inachtneming van de belastingvrije som). Op basis van bovenstaande uitspraken kan worden geconcludeerd dat voor niet-inwoners geen hogere belastingtarieven mogen worden gehanteerd, ongeacht het deel van het inkomen dat zij in de andere staat verwerven.¹⁵⁸

In de latere zaak Turpeinen heeft het Hof een vergelijkbaar vraagstuk echter op een andere wijze beoordeeld. De Finse kinderpsychiater Pirkko Marjatta Turpeinen was na haar pensionering verhuisd naar België en had zich daarna definitief gevestigd in Spanje. Het door haar ontvangen overheidspensioen (toegewezen aan bronstaat Finland) werd in Finland belast tegen het forfaitaire tarief van 35%. Indien zij inwoner van Finland was geweest, zou de aanslagvoet 28,5% bedragen. Het Hof van Justitie oordeelde in deze zaak dat het niet aanvaardbaar is dat in bepaalde gevallen de inkomstenbelasting voor een niet-inwoner hoger zou zijn dan indien deze persoon een inwoner was, wanneer deze persoon zijn *inkomen geheel of nagenoeg geheel in deze lidstaat verwerft*.¹⁵⁹ Het Hof kwam tot dit oordeel onder verwijzing naar zijn Schumacker-rechtspraak. In het arrest ontbreekt iedere verwijzing naar de arresten Asscher en Gerritse. De reden hiervoor is onduidelijk.¹⁶⁰ Er zijn naar mijn mening verschillende redenen denkbaar waarom het Hof van Justitie laatstgenoemde jurisprudentie niet toepast. Ten eerste heeft een verwijzing naar het progressievoorbehoud (zoals in de arresten Asscher en Gerritse) geen zin, nu Turpeinen haar

155 HvJ EG 12 juni 2003, zaak C-234/01 (*Gerritse*), r.o. 54-55. Anders: Wattel, die van mening is dat het Hof in r.o. 54 verlangde dat een evenredig deel van de belastingvrije som in aanmerking werd genomen. Zie P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 860. Gelet op onder meer de voorafgaande rechtsoverwegingen van het Hof (r.o. 48 en 51) ligt deze uitleg mijns inziens niet voor de hand.

156 HvJ EG 12 juni 2003, zaak C-234/01 (*Gerritse*), r.o. 48.

157 HvJ EG 12 juni 2003, zaak C-234/01 (*Gerritse*), r.o. 54.

158 In gelijke zin: C. Bardini, 'The Ability to Pay in the European Market: An Impossible Sudoku for the ECJ', *Intertax* 2010/1, p. 2-20, p. 6.

159 HvJ EG 9 november 2006, zaak C-520/04 (*Turpeinen*), r.o. 39 en dictum (cursivering NS).

160 Zie A. Cordewener, 'Personal Income Taxation of Non-residents and the Increasing Impact of the EC Treaty Freedoms', in: D. Weber (red.), *The Influence of European Law on Direct Taxation, EUCOTAX series on European Taxation*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2007, p. 46-47 en O.C.R. Marres, 'Objectieve vergelijkbaarheid van binnenlanders en buitenlanders', *NIFR-B* 2009/9, paragraaf 2.

gehele wereldinkomen (het overheidspensioen) op basis van het belastingverdrag ter heffing was toegewezen aan Finland. Ten tweede, en dit acht ik aannemelijker, is het goed denkbaar dat de vergelijking die het Hof van Justitie maakt niet alleen het belastingtarief betreft, maar ook het in aanmerking nemen van de persoonlijke en gezinssituatie (bijvoorbeeld een belastingvrije som).¹⁶¹ In dat geval zou de toepassing van de Schumacker-doctrine logisch zijn. Desalniettemin zou het dan vanuit dogmatisch oogpunt de voorkeur verdienen dat het Hof deze onderdelen separaat had behandeld (zoals in het arrest Gerritse).

Ondanks dat in de zaak Turpeinen de tariefsproblematiek vanuit een andere invalshoek is beantwoord, concludeer ik dat de uitspraken in de zaken Asscher en Gerritse nog altijd geldend recht zijn. Dat omstandigheden zoals in de zaak Turpeinen nopen tot een volledig gelijke behandeling (inclusief inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie) is helder, maar uit de arresten Asscher en Gerritse volgt dat dit ten aanzien van het belastingtarief het geval is ongeacht het deel van het inkomen dat wordt genoten in een andere lidstaat.

3.2.4 Samenloop grondslag en tarief

De vraag is op welk detailniveau de beoordeling moet worden gemaakt of een niet-inwoner discriminatoir wordt behandeld door een lidstaat. Anders gezegd, welke elementen dienen te worden betrokken in de vergelijking van de behandeling van een niet-inwoner ten opzichte van een inwoner? Meer concreet of ten aanzien van grensoverschrijdende werknemers de beoordeling voor (i) de inkomensgerelateerde tegemoetkomingen en (ii) de belastingtarieven, afzonderlijk of in samenhang moet worden uitgevoerd.¹⁶² Kan bijvoorbeeld een nadelige behandeling bij de vaststelling van de grondslag (weigering van kostenaf trek) *de facto* worden gecompenseerd indien sprake is van een lager tarief voor niet-inwoners? In dit laatste geval zou slechts de effectieve belastingdruk (grondslag x tarief) van inwoners en niet-inwoners worden vergeleken in plaats van een separate beoordeling van beide elementen. De rechtspraak laat in dit kader een wisselend beeld zien. Dit neemt niet weg dat het Hof van Justitie thans een afzonderlijke benadering lijkt te volgen in dit verband. Hierna worden uiteenlopende arresten behandeld die betrekking hebben op verschillende categorieën belastingplichtigen en inkomsten. Hiervoor wordt gekozen aangezien deze specifieke vraag betrekking heeft op het object van heffing in de bronstaat, waarbij het Hof van Justitie in beginsel een uniforme benadering volgt (ongeacht of het bijvoorbeeld natuurlijke personen of rechtspersonen betreft).¹⁶³ Op basis

161 Zie HvJ EG 9 november 2006, zaak C-520/04 (*Turpeinen*), r.o. 30 waar het Hof refereert aan belastingverminderingen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie (onder verwijzing naar de conclusie van A-G Léger). Daarnaast wordt in het dictum niet gesproken over een hoger *tarief* (zoals bijvoorbeeld in het dictum van de zaak Asscher), maar over het feit dat de *inkomstenbelasting* voor niet-inwoners hoger is. In gelijke zin: N. Bammens, *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*, Amsterdam: IBFD 2012, p. 642-643. Deze lezing wordt ook ondersteund door de verwijzing van het Hof naar het Turpeinen-arrest in de latere zaak Hirvonen. Zie HvJ EU 19 november 2015, zaak C-632/13 (*Hirvonen*), r.o. 35.

162 Zie hierover ook J. Vleggeert & H. Vording, 'Conditional Withholding Tax: A Tax on Tax Planning', *Bulletin for International Taxation* 2017/8, p. 452-464, p. 462.

163 Zie paragraaf 3.2.2. inzake het 'rechtstreeks verband-vereiste' dat het Hof van Justitie voor zowel natuurlijke personen als rechtspersonen hanteert voor de beoordeling of een niet-inwoner wordt gediscrimineerd ten aanzien van objectgebonden belastingvoordelen die verband houden met activiteiten in de bronstaat.

van deze jurisprudentie wordt vervolgens getracht te bepalen op welk detailniveau moet worden beoordeeld of een afwijkende behandeling van niet-inwoners met inkomsten uit dienstbetrekking een beperking van het Unierecht vormt.

3.2.4.1 Gerritse: afzonderlijke benadering

In de zaak Gerritse vond de beoordeling van de grondslag en het tarief afzonderlijk plaats ten aanzien van de belastingheffing over de inkomsten voor zijn optreden in Duitsland.¹⁶⁴ Hierbij concludeerde het Hof van Justitie ten eerste dat Gerritse in aanmerking diende te komen voor aftrek van de rechtstreeks met zijn Duitse activiteiten verbonden kosten.¹⁶⁵ Vervolgens werd separaat beoordeeld of het proportionele tarief van 25% voor niet-inwoners een nadelige behandeling inhield ten opzichte van de progressieve tarieven voor inwoners (waarbij geen rekening werd gehouden met de belastingvrije som).¹⁶⁶ Zoals eerder vermeld zou bij toepassing van de tariefstructuur voor inwoners 26,5% belasting verschuldigd zijn geweest over het netto-inkomen van Gerritse.¹⁶⁷ In dat geval, hetgeen moest worden nagegaan door de verwijzende rechter, is geen sprake van tariefdiscriminatie, aldus het Hof.

Saillant detail is dat het Hof van Justitie in dit arrest bewust de punten afzonderlijk behandelde en splitste in de verklaring voor recht. Dit terwijl de verwijzende Duitse rechter beide elementen in één prejudiciële vraag had opgenomen. Als gevolg van deze afzonderlijke beoordeling zou Gerritse (i) 25% belasting (voordeligere behandeling) over (ii) de netto-grondslag (gelijke behandeling) betalen in plaats van het effectieve tarief van 26,5% over het netto-inkomen (gecombineerde gelijke behandeling).

Laatstgenoemde aanpak had naar mijn mening, onder andere in het licht van de kort erna gewezen rechtspraak, meer voor de hand gelegen. Dat desondanks in de zaak Gerritse toch afzonderlijk werd getoetst ten aanzien van het belastingtarief wordt echter mede bevestigd door de overweging van het Hof dat de verwijzende rechter moest nagaan of

¹⁶⁴ In gelijke zin: A-G Kokott in haar conclusie van 17 maart 2016, zaak C-18/15 (*Brisal*), punt 48. Anders: H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 833-834 (randnr. 921) die uitgaat van een gezamenlijke beoordeling en daarbij opmerkt dat '[o]nder deze omstandigheden wellicht twee berekeningen [moeten] worden gemaakt: één met toepassing van het vaste tarief en één met toepassing van het progressieve tarief, rekening houdend met de aftrek van kosten en de belastingvrije som. Is de laatste berekening voordeliger voor de belastingplichtige, dan moet deze berekening worden aangehouden'.

¹⁶⁵ HvJ EG 12 juni 2003, zaak C-234/01 (*Gerritse*), r.o. 25-29.

¹⁶⁶ HvJ EG 12 juni 2003, zaak C-234/01 (*Gerritse*), r.o. 30-54.

¹⁶⁷ Zie HvJ EG 12 juni 2003, zaak C-234/01 (*Gerritse*), r.o. 40 voor de onderdelen van de berekening van de Commissie.

'[het] toegepaste belastingtarief van 25% hoger is dan het percentage dat uit de toepassing van het progressieve tarief zou voortvloeien'.¹⁶⁸

In latere rechtspraak heeft het Hof van Justitie deze lijn echter niet altijd consequent gevolgd. Hierbij leek namelijk initieel toch te worden gekozen voor de gezamenlijke beoordeling van grondslag en tarief.

3.2.4.2 Bouanich: gezamenlijke benadering

Het eerste arrest waarin een gezamenlijke benadering duidelijk naar voren kwam was de zaak Bouanich.¹⁶⁹ Dat geschil betrof de in Frankrijk woonachtige Margaretha Bouanich die aandelen had in een Zweedse vennootschap die was overgegaan tot een aandeleninkoop.¹⁷⁰ De Zweedse fiscale regeling maakte bij een dergelijke transactie onderscheid tussen ingezetenen en niet-ingezetenen. Bij inwoners werd een inkoop van aandelen belast als vermogenswinst tegen een tarief van 30%. Voor de vaststelling van de belastingbare grondslag bestond hierbij recht op aftrek van de oorspronkelijke aankoopkosten van de ingekochte aandelen. Bij niet-inwoners werd de aandeleninkoop daarentegen beschouwd als een uitkering van dividend en werd voormelde aftrek niet verleend. Hiervoor gold onder nationaal recht eveneens een tarief van 30%. Op grond van het belastingverdrag tussen Frankrijk en Zweden kon de belastingheffing in dit geval echter worden verlaagd tot 15% van de betalingen aan niet-inwoner Bouanich, waarbij daarnaast de nominale waarde van de aandelen in aftrek kwam voor de vaststelling van de grondslag.

Het Hof van Justitie stelde vast dat ten aanzien van het object van heffing (de ingekochte aandelen) geen objectief verschil bestond tussen inwoners en niet-inwoners.¹⁷¹ Voor de beoordeling of in casu sprake was van een nadelige behandeling van Bouanich werd vervolgens een gezamenlijke benadering gevolgd, waarbij het belastingverdrag als onderdeel van het relevante rechtskader werd aangemerkt.

"51. Aangezien de belastingregeling die voortvloeit uit de Frans-Zweedse overeenkomst, uitgelegd in het licht van het commentaar bij het OESO-modelverdrag, deel uitmaakt van het in het hoofdgeding toepasselijk rechtskader en als zodanig door de verwijzende rechterlijke instantie is gepresenteerd, dient het Hof hiermee rekening te houden om een voor de nationale rechter

168 Zie HvJ EG 12 juni 2003, zaak C-234/01 (*Gerritse*), r.o. 54, eerste zin. De uitkomst bij de tweede vraag (geen discriminatie) is daarnaast alleen mogelijk als voor beide scenario's (inwoners versus niet-inwoners) reeds wordt uitgegaan van de netto-basis voor de vergelijking, oftewel louter een afzonderlijke vergelijking betreft van het tarief. Anders zou het effectieve belastingtarief van Gerritse immers meer dan 26,5% van de netto-grondslag zijn geweest. De bronheffing bedroeg namelijk 1.501,89 DM (25% van de bruto-grondslag), hetgeen neerkomt op 29,8% van de netto-grondslag (1.501,89 DM/ 5.039,55 DM). In dat geval had het Hof de vergelijkingsmethodiek van de Europese Commissie, die het gemiddelde tarief van 26,5% voor inwoners (berekend op basis van het *netto-inkomen*) vergelijkt met het niet-inwonerstarief van 25%, moeten afwijzen of nuanceren.

169 HvJ EG 19 januari 2006, zaak C-265/04 (*Bouanich*).

170 Bij een aandeleninkoop koopt de vennootschap eerder door haar uitgegeven aandelen terug van de aandeelhouders.

171 HvJ EG 19 januari 2006, zaak C-265/04 (*Bouanich*), r.o. 40. Het feit dat deze transactie onder het Zweedse recht voor inwoners als vervreemdingsvoordeel werd aangemerkt en voor niet-inwoners als dividenduitkering, deed hier niet aan af.

nuttige uitlegging van het gemeenschapsrecht te geven. Het staat niet aan het Hof om het nationale recht uit te leggen of om de toepassing ervan op het concrete geval te onderzoeken (...).

52. Wat betreft de fiscale behandeling die uit de Frans-Zweedse overeenkomst voortvloeit, zij eraan herinnerd dat een niet-ingezeten aandeelhouder als Bouanich ingevolge deze overeenkomst, uitgelegd in het licht van het commentaar bij het OESO-modelverdrag, bij de terugkoop van aandelen de nominale waarde ervan mag aftrekken van het belastbare bedrag. Het resterende bedrag wordt dan belast tegen een tarief van 15%.

53. Aangezien de ingezetenen aandeelhouders tegen een tarief van 30% belast worden over het bedrag van de terugkoop van aandelen na aftrek van de aankoopkosten, moet worden onderzocht of deze aandeelhouders gunstiger behandeld worden dan de niet-ingezetenen aandeelhouders. Voor een dergelijk onderzoek is het nodig het bedrag van de aankoopkosten van de aandelen te kennen, alsook de nominale waarde ervan.

(...)

55. Het staat (...) aan de verwijzende rechterlijke instantie om in het kader van het aan haar voorgelegd geschil te onderzoeken of de aftrek van de nominale waarde en de toepassing van de bovengrens voor de belasting van 15% voor niet-ingezetenen aandeelhouders leiden tot een behandeling van laatstgenoemde die niet minder gunstig is dan die van ingezetenen die recht hebben op de aftrek van de aankoopkosten en op de toepassing van een tarief van 30%."

De verwijzende rechter werd door het Hof, anders dan in de zaak Gerritse enkele jaren daarvoor, specifiek opgedragen om de effectieve belastingdruk (grondslag × tarief) van niet-inwoners en inwoners te vergelijken. Dit met inachtneming van het toepasselijke belastingverdrag.¹⁷² Meer specifiek bestond hierdoor de mogelijkheid dat geen discriminatie van Bouanich werd aangenomen, ondanks dat zij over een bredere grondslag werd belast. Dit zolang het verlaagde tarief van 15% feitelijk maar zou leiden tot een gelijk of lager bedrag aan verschuldigde Zweedse belasting over de ingekochte aandelen ten opzichte van een inwoner.

3.2.4.3 *Miljoen, X en Société Générale: gezamenlijke benadering*

De gezamenlijke beoordelingswijze van het Hof uit het Bouanich-arrest leek te worden bevestigd in latere rechtspraak, waaronder de gevoegde zaken Miljoen, X en Société Générale.¹⁷³ In dat arrest ging het om het verschil in behandeling van dividenden die waren ontvangen van Nederlandse vennootschappen. Voor zowel inwoners als niet-inwoners gold hierbij dat 15% bronbelasting was ingehouden op de door hen ontvangen (bruto) dividenduitkeringen. Voor niet-inwoners betrof dit echter een eindheffing, terwijl voor inwoners de dividendbelasting als voorheffing kon worden verrekend met de verschuldigde inkomsten- of vennootschapsbelasting. In Nederland woonachtige natuurlijke personen werden daarbij in de inkomstenbelasting betrokken voor hun box 3-vermogen, waarbij een forfaitair rendement van 4% in aanmerking werd genomen over het saldo van de bezittingen minus de schulden.¹⁷⁴ Vervolgens was over het vastgestelde forfaitaire rendement 30%

¹⁷² HvJ EG 19 januari 2006, zaak C-265/04 (*Bouanich*), r.o. 55 (hiervoor opgenomen).

¹⁷³ HvJ EU 17 september 2015, gevoegde zaken C-10/14 (*Miljoen*), C-14/14 (*X*) en C-17/14 (*Société Générale*).

¹⁷⁴ Althans voor zover dit saldo het heffingvrije vermogen van circa € 20.000 overschreed.

inkomstenbelasting verschuldigd. De ingehouden dividendbelasting kon hiermee worden verrekend en werd teruggegeven voor zover dit de verschuldigde inkomstenbelasting overschreed. Als gevolg hiervan kon de effectieve belastingdruk over de dividendinkomsten voor inwoners lager uitvallen dan voor niet-inwoners. In de voorgelegde zaken waren de niet-inwoners, als het gevolg van de toepassing van de definitieve bronheffing, zwaarder belast dan inwoners van Nederland (waarvoor de gecombineerde heffingssystematiek gold).

De Nederlandse regering had betoogd dat het gemaakte onderscheid tussen inwoners en niet-inwoners, waarbij verschillende heffingstechnieken werden toegepast, kon worden gerechtvaardigd gezien de rechtspraak in de zaak *Truck Center*.¹⁷⁵ In dit arrest had het Hof van Justitie erkend dat het is toegestaan rentebetalingen aan niet-inwoners te onderwerpen aan een bronheffing, ook indien voor betalingen aan inwoners alleen belastingheffing plaatsvond na het opleggen van een aanslag vennootschapsbelasting.¹⁷⁶ Dit onderscheid werd aanvaardbaar geacht gelet op het objectieve verschil tussen beide situaties, waarin een lidstaat voor de ene groep optreedt als woonstaat en voor de andere als bronstaat.¹⁷⁷ Dit mede aangezien als gevolg hiervan andere wetgeving wordt toegepast om tot inning van de belasting te kunnen komen.¹⁷⁸ Echter, in die zaak leidde dit niet tot het gevolg dat de *belastingdruk* van de niet-inwoners nadelig uitviel in vergelijking met inwoners, hetgeen ook door het Hof was benadrukt.¹⁷⁹

Het Hof van Justitie wees het op dit arrest gebaseerde betoog van de Nederlandse regering dan ook af in de gevoegde zaken X, *Miljoen* en *Société Générale*. Het toepassen van verschillende *heffingstechnieken* voor inwoners en niet-inwoners is in beginsel toegestaan, maar dit betekent niet dat dit mag leiden tot een zwaardere *belastingdruk*.¹⁸⁰ In lijn met het *Bouanich*-arrest oordeelde het Hof van Justitie dat de verschuldigde dividendbelasting van niet-inwoners in beginsel niet hoger mag zijn dan de uiteindelijke belastingdruk van inwoners over de desbetreffende inkomensbestanddelen (i.e. na toepassing van de inkomsten- of vennootschapsbelastingwet). De verwijzende rechter werd in dit kader opgedragen 'te verifiëren of de definitieve belastingdruk die in verband met die dividenden in die staat op niet-ingezeten belastingplichtigen komt te rusten zwaarder is dan die voor ingezeten belastingplichtigen'.¹⁸¹ Ook in deze gevoegde zaken werd door het Hof van Justitie derhalve duidelijk een gezamenlijke beoordeling toegepast (grondslag × tarief).

175 HvJ EU 17 september 2015, gevoegde zaken C-10/14 (*Miljoen*), C-14/14 (X) en C-17/14 (*Société Générale*), r.o. 70.

176 HvJ EG 22 december 2008, zaak C-282/07 (*Truck Center*).

177 HvJ EG 22 december 2008, zaak C-282/07 (*Truck Center*), r.o. 41-42.

178 HvJ EG 22 december 2008, zaak C-282/07 (*Truck Center*), r.o. 43-48. Zie ten aanzien van het verschil in heffingstechniek en het invorderingsbelang tevens HvJ EU 18 oktober 2012, zaak C-498/10 (*Voetbalclub X NV*) waarin de verplichte bronheffing die alleen op betalingen aan niet-inwoners werd toegepast gerechtvaardigd was in het licht van doelmatige invordering van belastingen.

179 HvJ EG 22 december 2008, zaak C-282/07 (*Truck Center*), r.o. 49.

180 HvJ EU 17 september 2015, gevoegde zaken C-10/14 (*Miljoen*), C-14/14 (X) en C-17/14 (*Société Générale*), r.o. 71-74.

181 HvJ EU 17 september 2015, gevoegde zaken C-10/14 (*Miljoen*), C-14/14 (X) en C-17/14 (*Société Générale*), dictum.

3.2.4.4 *Hirvonen: gezamenlijke benadering*

De toepassing van de gezamenlijke benadering leek definitief te worden bevestigd in het Hirvonen-arrest.¹⁸² Deze zaak betrof de Zweedse bronheffing op bruto-pensioeninkomsten van niet-inwoners. Hilkka Hirvonen woonde in Finland en genoot (nagenoeg) haar volledige belastbare inkomsten in Zweden (pensioenuitkeringen). Hirvonen bevond zich in een Schumacker-situatie en beschikte over een Finse eigen woning waarvoor zij hypotheekrente had betaald. In Zweden waren dergelijke uitgaven aftrekbaar, maar alleen voor belastingplichtigen die in de algemene inkomstenbelasting werden betrokken.¹⁸³ Hirvonen had echter gekozen voor toepassing van de bronheffing voor niet-inwoners, waarbij dergelijke aftrekposten niet beschikbaar waren. De bronheffing voor niet-inwoners was in casu alsnog voordeliger aangezien hierbij een vlak belastingtarief van 25% gold.

Het Hof overwoog dat 'het verenigbaar [is] met het Unierecht om niet-ingezetenen belastingplichtigen en ingezetenen belastingplichtigen verschillend te behandelen door de bruto-inkomsten van eerstgenoemden te onderwerpen aan een definitieve belasting tegen een uniform tarief via een bronbelasting, terwijl de netto-inkomsten van laatstgenoemden worden belast volgens een progressief tarief (...), op voorwaarde dat het uniforme tarief niet hoger is dan het tarief dat voor de belanghebbende voortvloeit uit de daadwerkelijke toepassing van het progressieve tarief op de netto-inkomsten (...)'.¹⁸⁴ Hierna oordeelde het Hof dat hierbij geen sprake is van strijdigheid met het Unierecht, 'zolang deze belastingplichtige niet is onderworpen aan een *in totaal hogere belasting* dan ingezetenen belastingplichtigen (...) die in een vergelijkbare situatie als deze niet-ingezetenen belastingplichtige verkeren'.¹⁸⁵

Het is naar mijn mening buiten twijfel dat in de zaak Hirvonen geen discriminatie werd aangenomen op grond van het feit dat de uiteindelijke belastingdruk voor niet-inwoners in casu lager was (bij de toepassing van de bronheffing) in vergelijking met de inkomstenbelastingdruk van inwoners.

3.2.4.5 *Brisal: afzonderlijke benadering*

Ondanks dat de eerdere rechtspraak anders deed vermoeden, oordeelde het Hof van Justitie in het latere Brisal-arrest dat een eventuele discriminatie ten aanzien van de grondslag van niet-inwoners (geen kostenaftrek), niet kan worden gecompenseerd door een lager tarief.¹⁸⁶

Zoals hiervoor is vermeld betrof deze zaak de Portugese bronheffing op interesten betaald aan niet-inwoners. Hiervoor gold een definitieve inhouding van 20% van de bruto rente-inkomsten, terwijl inwoners in de reguliere vennootschapsbelasting 25% belasting verschuldigd waren over de netto rentebaten. Overigens gold in casu op grond van een belastingverdrag voor de niet-inwoner een verlaagd bronheffingstarief van 15%.

¹⁸² HvJ EU 19 november 2015, zaak C-632/13 (*Hirvonen*).

¹⁸³ Voor niet-inwoners gold hierbij een aanvullende inkomenseis om in aanmerking te komen voor aftrek in verband met de persoonlijke en gezinssituatie. Zie HvJ EU 19 november 2015, zaak C-632/13 (*Hirvonen*), r.o. 12.

¹⁸⁴ Zie HvJ EU 19 november 2015, zaak C-632/13 (*Hirvonen*), r.o. 44.

¹⁸⁵ Zie HvJ EU 19 november 2015, zaak C-632/13 (*Hirvonen*), r.o. 48 (cursivering NS).

¹⁸⁶ HvJ EU 13 juli 2016, zaak C-18/15 (*Brisal*), r.o. 31-33.

Anders dan in de zaak Bouanich beperkte het Hof zich bij de beoordeling van de vraag of sprake was van een beperking van het Unierecht tot het verschil in grondslag tussen inwoners en niet-inwoners, waarbij zowel het lagere nationale tarief (20%) als de verdragsvoordelen (verlaging tot 15%) buiten aanmerking bleven. Dogmatisch werd de afzonderlijke prejudiciële vraag van de verwijzende rechter, over de toepassing van de gezamenlijke methode, geherformuleerd tot een rechtvaardigingsgrond en vervolgens verworpen.¹⁸⁷

Hieruit volgt dat de grondslagdiscriminatie volgens het Hof per definitie niet kon worden opgeheven door het tariefsvoordeel, kennelijk ook niet als dit betekende dat een niet-inwoner effectief niet zwaarder werd belast.¹⁸⁸ Helaas wordt door het Hof van Justitie niet toegelicht wat het relevante verschil is ten opzichte van de hiervoor behandelde rechtspraak. Het Hof volgt met bovenstaande benadering in feite A-G Kokott die in haar conclusie wel expliciet inging op de discussie over de gezamenlijke versus de afzonderlijke methode. A-G Kokott behandelde deze vraag, anders dan het Hof, voorafgaand aan de rechtvaardigingsgronden en concludeerde dat het verlaagde tarief geen compenserend effect kon hebben.¹⁸⁹ Zij was hierbij van oordeel dat hoewel uit het Hirvonen-arrest inderdaad een gecombineerde beoordeling kan worden afgeleid, deze interpretatie dient te worden afgewezen aangezien die niet strookt met de andere rechtspraak van het Hof. Hierbij wijst zij onder meer op de afzonderlijke methode die werd toegepast in het Gerritse-arrest.¹⁹⁰ Dat een gecombineerde aanpak werd gehanteerd in de arresten X, Miljoen en Société Générale, wordt door A-G Kokott toegeschreven aan de door de verwijzende rechter gestelde prejudiciële vragen.¹⁹¹ Van de meest afwijkende rechtspraak in dit verband, het Bouanich-arrest, ontbreekt echter ieder spoor. Dit terwijl A-G Kokott zelf een conclusie nam in deze zaak en hierbij de gecombineerde methode adviseerde.¹⁹² De verhouding tussen de verschillende arresten blijft vooralsnog dan ook onopgehelderd.

3.2.4.6 Tussenconclusie

De rechtspraak is niet eenduidig ten aanzien van de vraag of de behandeling van niet-inwoners, die zich niet in een Schumacker-situatie bevinden, ten aanzien van grondslag en belastingtarief afzonderlijk dient te worden beoordeeld of dat slechts de effectieve belastingdruk (grondslag × tarief) moet worden vergeleken. In het Gerritse-arrest, dat de weigering van arbeidskosten(aftrek) en een afwijkend belastingtarief betrof, vond deze beoordeling afzonderlijk plaats door het Hof. Uit de jurisprudentie volgt daarnaast duidelijk dat een lager tarief in *het kader van de rechtvaardigingsgronden* een grondslagdiscriminatie niet kan compenseren.¹⁹³ In enkele zaken na het Gerritse-arrest werd dit element soms echter wel betrokken in de beoordeling of sprake is van een beperking van het vrije verkeer (waaronder de arresten Bouanich en Miljoen: gezamenlijke benadering). Mede gezien de expliciete prejudiciële vragen van de verwijzende rechter in de latere zaak Brisal en de

187 HvJ EU 13 juli 2016, zaak C-18/15 (*Brisal*), r.o. 16, 18 en 31-33.

188 In gelijke zin: J. Vleggeert & H. Vording, 'Conditional Withholding Tax: A Tax on Tax Planning', *Bulletin for International Taxation* 2017/8, p. 452-464, p. 462.

189 A-G Kokott, conclusie van 17 maart 2016, zaak C-18/15 (*Brisal*), punt 45 e.v.

190 A-G Kokott, conclusie van 17 maart 2016, zaak C-18/15 (*Brisal*), punt 48. Deze vaststelling is correct. Zie ook de behandeling van het Gerritse-arrest hiervoor.

191 A-G Kokott, conclusie van 17 maart 2016, zaak C-18/15 (*Brisal*), punt 46 en verwijzingen.

192 A-G Kokott, conclusie van 14 juli 2005, zaak C-265/04 (*Bouanich*), punt 44-56.

193 HvJ EU 13 juli 2016, zaak C-18/15 (*Brisal*), r.o. 31-33, met verdere verwijzingen.

conclusie van A-G Kokott in dit verband, concludeer ik echter dat het Hof van Justitie thans de afzonderlijke methode voorstaat (conform het Gerritse-arrest).¹⁹⁴

Dit zou betekenen dat het Hirvonen-arrest, waarin wordt gesuggereerd dat uit het Gerritse-arrest een gecombineerde beoordeling volgt¹⁹⁵, nuancering had verdiend. Overigens betrof het belastingvoordeel in de zaak Hirvonen geen objectgebonden voordeel, maar de vraag of een niet-inwoner aanspraak kon maken op een subjectgebonden belastingvoordeel zonder te kiezen voor toepassing van de algemene inkomstenbelasting (waarin een hoger (progressief) tarief gold dan bij de bronheffing voor niet-inwoners).¹⁹⁶ Hirvonen bevond zich namelijk in een Schumacker-situatie. In dat kader, waarin een niet-inwoner wenst dat zijn persoonlijke en gezinssituatie c.q. *volledige fiscale draagkracht* in aanmerking wordt genomen, verwacht ik dat het Hof van Justitie nog altijd beoordeelt of een niet-inwoner *in totaal* zwaarder wordt belast.¹⁹⁷ Dit verschil in context (i.e. aftrek van objectgebonden kosten versus inaanmerkingneming van de volledige fiscale draagkracht) zou het afwijkende oordeel in het Hirvonen-arrest dan ook kunnen verklaren.

Een verklaring vinden voor het verschil van het Brisal-arrest ten opzichte van de arresten Miljoen en Bouanich is echter problematischer.

In het Miljoen-arrest was de discriminatie gelegen in het feit dat niet-inwoners niet werden toegelaten in de potentieel voordeligere eindheffing (inkomstenbelasting), terwijl voor zowel inwoners als niet-inwoners een voorheffing (dividendbelasting) van 15% werd geheven. Nationale behandeling werd daar verleend door niet-inwoners *de facto* ook toegang te geven tot de eindheffing (waarin zowel een andere grondslag als een afwijkend tarief werd gehanteerd). Het feit dat in de zaak Brisal alleen voor niet-inwoners een bronheffing gold (en niet voor inwoners), kan mijns inziens het verschil tussen beide arresten niet verklaren. Ook in het Brisal-arrest kon immers nationale behandeling worden verleend door een schaduwberekening te maken overeenkomstig het inwonersregime voor dit broninkomen (grondslag én tarief) met de verplichting om een eventueel hoger bedrag aan bronheffing te restitueren. Desondanks koos het Hof in de zaak Brisal voor een andere benadering, namelijk die waarbij de grondslagdiscriminatie afzonderlijk werd beoordeeld (waarbij het lagere tarief voor niet-inwoners buiten beschouwing werd gelaten).

194 Anders: P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 824. Vermeulen stelt hierbij in algemene zin dat het aanvaardbaar is als de effectieve belastingdruk voor niet-inwoners niet hoger uitvalt dan voor inwoners (i.e. gecombineerde vergelijking van grondslag en tarief). Hoewel ik dit ook de correcte vergelijkingsmaatstaf acht, meen ik dat het Hof in Brisal een andere benadering kiest.

195 HvJ EU 19 november 2015, zaak C-632/13 (*Hirvonen*), r.o. 44. Dit arrest werd overigens gewezen door drie rechters, zonder conclusie.

196 Zie paragraaf 7.3.4 voor een nadere behandeling van het Hirvonen-arrest.

197 Zie HvJ EU 19 november 2015, zaak C-632/13 (*Hirvonen*), r.o. 48. Zie in dit kader ook reeds HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), r.o. 47 en dictum. Zie hierover bijvoorbeeld ook A-G Mengozzi in zijn conclusie van 25 juni 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*), punt 56 waarin hij opmerkt dat het in aanmerking nemen van de volledige fiscale draagkracht ook kan leiden tot een hoger bedrag aan verschuldigde belasting (wegens een progressieve tariefstructuur). Met andere woorden, de inaanmerkingneming van de volledige fiscale draagkracht dient als geheel te worden beoordeeld (tarief en aftrekposten). In gelijke zin: G. Beretta, 'The Brisal and KBC Finance Decision: Once Again the CJEU Assesses the Compatibility with EU Law of Gross Withholding Taxation of Non-residents', *EC Tax Review*, 2017/5, p. 193-200, p. 198 (voetnoot 42).

Het oordeel van het Hof in het Brisal-arrest wijkt eveneens af van het Bouanich-arrest. Ook in laatstgenoemde zaak had het Hof van Justitie kunnen oordelen dat de belastbare grondslag voor beide categorieën van belastingplichtigen op gelijke wijze had moeten worden vastgesteld (ongeacht eventuele verschillen in tarief). Desalniettemin kan ik mij goed voorstellen dat het Hof destijds het belastingverdrag in de vergelijking heeft betrokken. Immers, indien op grond van het belastingverdrag de uiteindelijk verschuldigde belasting reeds lager uitvalt dan bij een gelijke behandeling ten aanzien van de grondslag, dan zou een belastingplichtige geen verdere verlaging kunnen genieten op grond van het Unierecht.

Samenvattend laat de rechtspraak een wisselend beeld zien. Echter, uit het meest recente Brisal-arrest volgt duidelijk een afzonderlijke benadering, terwijl de eerdere jurisprudentie eveneens is gewezen door kleinere kamers van het Hof. Gelet hierop concludeer ik dat de afzonderlijke beoordelingswijze in de zaak Gerritse nog altijd geldend recht is voor objectgebonden belastingvoordelen, in ieder geval ten aanzien van de fiscale behandeling van inkomsten uit dienstbetrekking van niet-inwoners.

3.2.5 Neutralisering door de woonstaat

Indien niet-inwoners fiscaal nadelig worden behandeld ten opzichte van objectief vergelijkbare inwoners, dan is sprake van een beperking van het Unierecht (zie hiervoor).¹⁹⁸ Normaliter zou men dan vervolgens beoordelen of dit nadeel kan worden gerechtvaardigd op basis van dwingende maatregelen van algemeen belang. Echter, in het kader van beperkingen in de objectieve heffingssfeer (i.e. gekoppeld aan bronstaatkomen), wordt door het Hof voorafgaand getoetst of de benadeling door de bronstaat kan worden gesauveerd door middel van neutralisering op grond van een belastingverdrag.¹⁹⁹

Deze mogelijkheid volgt onder meer uit de dividendbelastingzaken *Amurta*, Commissie/Italië en *Société Générale*.²⁰⁰ Hoewel deze rechtspraak het vrije verkeer van kapitaal betrof, acht ik het waarschijnlijk dat deze tussenstep evenzeer kan worden toegepast met betrekking tot het vrije verkeer van werknemers. Dit aangezien het Hof het neutraliseringseffect baseert op werking van de belastingverdragen, meer specifiek de verplichtingen die hieruit volgen voor de lidstaten ter voorkoming van dubbele belasting (zie ook hierna).

In het *Société Générale*-arrest preciseerde het Hof dat een belemmerende heffing van dividendbelasting van de bronstaat kan worden geneutraliseerd indien, op grond van een belastingverdrag, in de woonstaat in casu *feitelijk* volledige verrekening plaatsvindt van de buitenlandse bronheffing.²⁰¹ Een *ordinary credit* die in het concrete geval tot neutralisering

198 Dit aangenomen dat de belastingplichtige toegang heeft tot de verkeersvrijheden, zie paragraaf 3.1.2. Onder welke omstandigheden sprake is van objectieve vergelijkbaarheid van niet-inwoners ten opzichte van inwoners hangt mede af van de aard van de belastingfaciliteit c.q. fiscale maatregel, zie paragraaf 3.2.1-3.2.3.

199 I.M. de Groot, 'The CJEU's Conflicting Case Law on Neutralization', *Intertax* 2014/11, p. 721-729, p. 722 en G. Kofler, 'Tax Treaty "Neutralization" of Source State Discrimination under the EU Fundamental Freedoms?', *Bulletin for International Taxation* 2011/12, p. 684-690, p. 685 e.v.

200 HvJ EG 8 november 2007, zaak C-379/05 (*Amurta*), HvJ EG 19 november 2009, zaak C-540/07 (*Commissie/Italië*) en HvJ EU 17 september 2015, gevoegde zaken C-10/14 (*Miljoen*), C-14/14 (X) en C-17/14 (*Société Générale*).

201 Zie HvJ EU 17 september 2015, gevoegde zaken C-10/14 (*Miljoen*), C-14/14 (X) en C-17/14 (*Société Générale*), r.o. 78-86.

leidt is hiervoor voldoende, zo blijkt uit dit arrest.²⁰² Aldus kan een dergelijke beperking worden geneutraliseerd middels het belastingverdrag, zonder dat wordt toegekomen aan rechtvaardiging ervan op grond van dwingende maatregelen van algemeen belang.²⁰³ De neutraliseringsleer vormt in zoverre een afzonderlijke tussenstap in het beslisschema van het Hof van Justitie (tussen de constatering van een beperking van de verkeersvrijheden en de toepassing van de *rule of reason*).

Voor een dergelijke neutralisering is ten eerste vereist dat deze verrekening door de woonstaat plaatsvindt op grond van het belastingverdrag met de bronstaat.²⁰⁴ Unilateraal door de woonstaat verleende belastingkredieten worden in dit kader namelijk niet in aanmerking genomen.²⁰⁵ Ten tweede is vereist dat het bronstaatsnadeel feitelijk wordt gecompenseerd door middel van de verrekening door de woonstaat.²⁰⁶ Men kan zich hierbij echter afvragen in welke mate hiervoor een credit beschikbaar moet zijn in de woonstaat. Dient hierbij de volledige bronstaatsbelasting te worden verrekend of alleen het discriminerende deel?

Hoewel de overwegingen van het Hof enigszins tegenstrijdig lijken, geldt mijns inziens dat volledige neutralisering slechts kan plaatsvinden indien de gerelateerde buitenlandse belasting integraal kan worden verrekend.²⁰⁷ In dit verband overweegt het Hof in r.o. 79 van het Miljoen-arrest dat het nadeel 'pas verdwijnt wanneer de op grond van de nationale wettelijke regeling geheven bronbelasting met de in de andere lidstaat geheven belasting kan worden verrekend ten belope van het uit de nationale wettelijke regeling voortvloeiende verschil in behandeling'.²⁰⁸ Deze voorwaarde werd door het Hof van Justitie in de volgende rechtsoverweging als volgt gepreciseerd:

202 Idem, r.o. 85.

203 Zie de indeling van HvJ EU 17 september 2015, gevoegde zaken C-10/14 (*Miljoen*), C-14/14 (X) en C-17/14 (*Société Générale*), waarin eerst een beperking wordt geconstateerd, waarbij vervolgens wordt beoordeeld of deze kan worden gerechtvaardigd op grond van het belastingverdrag (neutralisering, zie r.o. 75-88) en hierna aan de toetsing aan de dwingende redenen van algemeen belang wordt toegekomen (r.o. 89 e.v.). In gelijke zin: K. Spindler-Simader, 'Dividend Withholding Taxes after Miljoen, X and Société Générale', *EC Tax Review* 2016/2, p. 70-76, p. 74.

204 HvJ EU 17 september 2015, gevoegde zaken C-10/14 (*Miljoen*), C-14/14 (X) en C-17/14 (*Société Générale*), r.o. 77 onder verwijzing naar HvJ EG 8 november 2007, zaak C-379/05 (*Amurta*), r.o. 78.

205 De vraag is in welke mate een dergelijke verplichting moet zijn gespecificeerd in het belastingverdrag zelf. In HvJ EU 17 september 2015, gevoegde zaken C-10/14 (*Miljoen*), C-14/14 (X) en C-17/14 (*Société Générale*) was onder meer het belastingverdrag tussen Nederland en België (2001) aan de orde, welk verdrag geen zogenoemde zelfstandige voorkomingsbepaling bevatte maar hiervoor verwees naar de Belgische nationale wetgeving. Het Hof oordeelde dat deze tegemoetkoming als gevolg hiervan unilateraal van aard was. Zie HvJ EU 17 september 2015, gevoegde zaken C-10/14 (*Miljoen*), C-14/14 (X) en C-17/14 (*Société Générale*), r.o. 81 en 82. Het belastingverdrag tussen Nederland en Frankrijk bevatte wel een dergelijke zelfstandige voorkomingsbepaling en kon bijgevolg – onder voorwaarden – leiden tot neutralisering (zie r.o. 85 en 86).

206 HvJ EU 17 september 2015, gevoegde zaken C-10/14 (*Miljoen*), C-14/14 (X) en C-17/14 (*Société Générale*), r.o. 78.

207 In gelijke zin: K. Spindler-Simader, 'Dividend Withholding Taxes after Miljoen, X and Société Générale', *EC Tax Review* 2016/2, p. 70-76, p. 74. Anders: I.M. de Groot in haar noot bij het arrest in *FED* 2015/75. Naar haar mening is verrekening ter grootte van het discriminerende gedeelte van de bronheffing voldoende.

208 HvJ EU 17 september 2015, gevoegde zaken C-10/14 (*Miljoen*), C-14/14 (X) en C-17/14 (*Société Générale*), r.o. 79 onder verwijzing naar HvJ EU 3 juni 2010, zaak C-487/08 (*Commissie/Spanje*), r.o. 59.

“80. Volgens de rechtspraak van het Hof moet, om het doel van neutralisatie te bereiken, de toepassing van de aftrekmethode het mogelijk maken om de door de bronlidstaat van de dividendden geheven dividendbelasting volledig in mindering te brengen op de belasting die verschuldigd is in de lidstaat waar de dividendontvangende belastingplichtige woont of gevestigd is, zodat indien die dividendden uiteindelijk zwaarder worden belast dan dividendden die worden uitgekeerd aan in de bronlidstaat wonende of gevestigde belastingplichtigen, deze zwaardere belastingdruk niet langer is toe te rekenen aan deze laatste staat, maar aan de woonstaat of vestigingsstaat van de dividendontvangende belastingplichtige die zijn belastingbevoegdheid heeft uitgeoefend (...).”

Aan bovenstaande rechtsoverweging kan een duidelijk principe worden ontleend. Slechts indien volledige verrekening van de bronheffing plaatsvindt in de woonstaat, wordt de belastingplichtige niet langer getroffen door een zwaardere heffing die toerekenbaar is aan de bronstaat.²⁰⁹

Ik acht deze benadering logisch. Indien het namelijk slechts zou gaan om het discriminerende deel van de bronheffing, zou een belastingplichtige effectief nog altijd slechter af kunnen zijn als gevolg van de discriminerende wetgeving van de bronstaat. Denk aan een situatie waarin de maximaal verrekenbare buitenlandse bronbelasting in het woonland 10% bedraagt (tweede limiet), terwijl de bronstaat 15% belasting heft van niet-inwoners, maar slechts 10% van inwoners. In dat geval bedraagt het discriminerende deel 5%. Indien de verrekening van dit gedeelte Unierechtelijk voldoende zou zijn voor neutralisering, zou de belastingplichtige effectief nog altijd 5% worden benadeeld zonder dat deze hogere druk toerekenbaar is aan zijn woonstaat.

In dit verband zijn ook de overwegingen ten overvloede in de (gevoegde) X-zaak relevant. Hierin ontving de belastingplichtige in de woonstaat (België) effectief een aftrekvoordeel van circa een kwart van de in Nederland betaalde dividendbelasting. Dit was aanzienlijk meer dan het discriminerende deel van de Nederlandse bronheffing.²¹⁰ Het Hof overwoog echter, zonder enige verwijzing naar de omvang van het discriminerende deel, dat dit de discriminatie slechts ten dele zou opheffen (los van het feit dat de verrekening als unilateraal werd aangemerkt en de neutralisering daarom reeds faalde).²¹¹

Op basis van het bovenstaande concludeer ik dan ook dat de discriminatie door de bronstaat slechts volledig wordt geneutraliseerd indien de buitenlandse bronbelasting feitelijk integraal kan worden verrekend. Voor zover een dergelijke verrekening niet kan plaatsvinden, zal voor dit gedeelte naar mijn mening een discriminerende heffing niet kunnen worden gerechtvaardigd op basis van het belastingverdrag.²¹²

Een nog onbeantwoorde vraag betreft de relevantie van eventuele doorschuifregelingen in de woonstaat. Stel dat de in een jaar niet-verrekenende buitenlandse bronbelasting kan worden voortgewenteld en door de woonstaat alsnog wordt verrekend in een volgend

209 Zie daarnaast ook r.o. 86 van het arrest waaruit volgt dat volledige verrekening van de Nederlandse dividendbelasting vereist is om te voldoen aan de voorwaarden van de rechtspraak van het Hof van Justitie.

210 Dit volgt ook uit het dossier bij het Hof in deze gevoegde zaken. Zie de conclusie van A-G Jääskinen van 25 juni 2015, punt 110 (en voetnoot 86 bij deze conclusie).

211 HvJ EU 17 september 2015, gevoegde zaken C-10/14 (*Miljoen*), C-14/14 (*X*) en C-17/14 (*Société Générale*), r.o. 83-84. Ook A-G Jääskinen bepleitte deze visie in zijn conclusie van 25 juni 2015 in deze gevoegde zaken, punt 114.

212 In gelijke zin: A-G Wattel in onder meer zijn nadere conclusie van 29 december 2015 in zaak X, 12/04717, ECLI:NL:PHR:2015:2557, onderdeel 8.20 onder verwijzing naar zijn eerdere conclusie van 7 februari 2013 in deze zaak.

belastingjaar. Kan in dat geval ook neutralisering worden aangenomen? Het Hof van Justitie achtte deze vraag niet-ontvankelijk in de zaak *Société Générale* wegens de hypothetische aard ervan.²¹³ Mijns inziens is neutralisatie in een dergelijk geval echter niet mogelijk, reeds gelet op het feit dat belastingverdragen geen verplichting opleggen om in een dergelijke doorschuifregeling te voorzien.²¹⁴

Samenvattend is naar mijn mening voor neutralisatie derhalve vereist dat binnen het hetzelfde belastingjaar volledige verrekening van de buitenlandse belasting plaatsvindt op grond van een belastingverdrag tussen de woon- en bronstaat.

Ik benadruk dat bovenstaande rechtspraak betrekking heeft op neutralisatie ten aanzien van objectgebonden beperkingen door bronstaten. Voor werknemers zou deze rechtspraak derhalve een rol kunnen spelen bij dergelijke discriminaties c.q. belemmeringen door de werkstaat, althans indien hun woonstaat de verrekeningsmethode ter voorkoming van dubbele belasting hanteert voor het desbetreffende arbeidsinkomen. Ten aanzien van beperkingen met betrekking tot belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie (subjectgebonden beperkingen) volgt het Hof van Justitie echter een andere lijn. Deze jurisprudentie wordt in de volgende hoofdstukken behandeld.

3.3 Conclusie en samenvatting

Hoewel de directe belastingen tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, zijn zij verplicht die bevoegdheid in overeenstemming met het Unierecht uit te oefenen. Ook bij de fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers dienen lidstaten derhalve onder meer het vrije verkeer van werknemers te eerbiedigen, hetgeen leidt tot een beperking van hun soevereiniteit.

Bij de beoordeling of een nationale maatregel in strijd is met het vrije verkeer van werknemers hanteert het Hof van Justitie een vast beslisschema. Allereerst gaat het Hof na of een belanghebbende toegang heeft tot het vrije verkeer van werknemers. Indien een EU-onderdaan kwalificeert als werknemer en sprake is van een grensoverschrijdende economische activiteit is hieraan voldaan. Economisch inactieven, bijvoorbeeld gepensioneerden, kunnen een beroep doen op het vrije verblijfsrecht voor burgers van de Unie; hiervoor is geen economische activiteit vereist. Zogenaemde 'interne situaties' vallen echter buiten het toepassingsbereik van de verkeersvrijheden, wegens gebrek aan voldoende aanknopingspunten met het Unierecht.

Vervolgens stelt het Hof vast of een nationale maatregel een beperking van het vrije verkeer vormt. Beperkingen kunnen globaal worden onderverdeeld in de volgende categorieën: directe en indirecte discriminaties naar nationaliteit en belemmeringen met en zonder onderscheid. Wanneer is vastgesteld dat een bepaalde nationale maatregel het vrije verkeer beperkt, wordt nagegaan of deze beperking kan worden gerechtvaardigd op basis van de verdragsexcepties (geschreven rechtvaardigingsgronden) dan wel op basis van de

213 HvJ EU 17 september 2015, gevoegde zaken C-10/14 (*Miljoen*), C-14/14 (X) en C-17/14 (*Société Générale*), r.o. 88.

214 In gelijke zin: A-G Jääskinen in zijn conclusie van 25 juni 2015 in deze gevoegde zaken, punt 125. Zie hierover ook: CFE ECJ Task Force, 'Opinion Statement ECJ-TF 1/2016 on the Decision of the European Court of Justice in Joined Cases *Miljoen* (Case C-10/14), X (Case C-14/14) and *Société Générale* (Case C-17/14) on the Netherlands Dividend Withholding Tax', *European Taxation* 2016/6, p. 255-261, p. 260.

zogenoemde *rule of reason* (ongeschreven rechtvaardigingsgronden: 'dwingende redenen van algemeen belang'). Een rechtvaardigingsgrond, geschreven of ongeschreven, wordt slechts geaccepteerd indien deze geschikt is voor de verwezenlijking van het nagestreefde doel (geschiktheidsvereiste) en niet verder gaat dan noodzakelijk is voor het bereiken van dat doel (proportionaliteitsvereiste).

Een belangrijk onderdeel bij de beoordeling of het Unierecht zich verzet tegen een bepaalde maatregel, is de vraag of sprake is van (een ongelijke behandeling van) objectief vergelijkbare gevallen. Het is in dit kader vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie dat bij de directe belastingen de situatie van inwoners en niet-inwoners in het algemeen niet vergelijkbaar is. Aldus erkent en accepteert het Hof in beginsel het binnen het internationale belastingrecht gebruikelijke onderscheid in fiscale behandeling tussen inwoners en niet-inwoners. Op het bovenstaande uitgangspunt bestaat echter een uitzondering in zogenoemde 'Schumacker-situaties'. Uit het klassieke Schumacker-arrest volgt dat hiervan sprake is indien een niet-inwoner geen inkomsten van betekenis geniet in de woonstaat en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen verwerft in de werkstaat, met als gevolg dat de woonstaat hem niet de voordelen kan toekennen die verbonden zijn aan de persoonlijke en gezinssituatie. Onder dergelijke omstandigheden is een niet-inwoner wel objectief vergelijkbaar met een inwoner en dient de werkstaat hem belastingvoordelen te verlenen die verband houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie (*subjectgebonden belastingvoordelen*).

Het uitgangspunt dat niet-inwoners niet vergelijkbaar zijn met inwoners geldt echter niet ten aanzien van faciliteiten die verbonden zijn aan het *object* van heffing in de werkstaat (*objectgebonden belastingvoordelen*). Niet-inwoners zijn hierdoor, ongeacht het gedeelte van het inkomen dat zij in de desbetreffende lidstaat genieten, op dezelfde wijze als inwoners gerechtigd tot onder meer kostenaf trek voor (arbeids)inkomen in de werkstaat, toepassing van gelijke belastingtarieven en teruggaafprocedures voor overtollig ingehouden loonbelasting. Hoewel het Hof van Justitie de onvergelijkbaarheid van niet-inwoners en inwoners als hoofdregel aanduidt, is het derhalve *de facto* een regel die slechts bij uitzondering geldt (gelet op de beperkte toepassingsfeer ervan), maar *de iure* wel iets zegt over de bewijslast die op een belastingplichtige rust.

Ten aanzien van objectgebonden belastingvoordelen bestaat objectieve vergelijkbaarheid indien sprake is van een *rechtstreeks verband* tussen de belastbare activiteit in de bronstaat en de gemaakte kosten of faciliteit. Hierbij speelt het territorialiteitsbeginsel een belangrijke rol: de mate van onderworpenheid in de bronstaat is in dit kader bepalend voor de mate van vergelijkbaarheid. Voor zover activiteiten van een niet-inwoner in de belastingheffing worden betrokken, dienen hiermee rechtstreeks verbonden lasten op gelijke voet in aftrek te worden toegelaten. Hieronder wordt verstaan: 'de wegens deze activiteit gemaakte kosten, die dus voor de uitoefening van deze activiteit noodzakelijk zijn'. Dit is een ruim begrip. Naast de direct toerekenbare kosten, betreft dit namelijk ook het aandeel in de algemene kosten dat kan worden beschouwd als noodzakelijk voor de desbetreffende activiteit. In de mate dat een niet-inwoner voor zijn arbeidsinkomen belastbaar is in de werkstaat, is hij derhalve objectief vergelijkbaar ten aanzien van de belastingvoordelen die rechtstreeks verbonden zijn met die werkzaamheden.

In de regel zal de afbakening van de subject- en objectgebonden faciliteiten geen problemen opleveren. Echter, in bepaalde gevallen zijn belastingvoordelen in de bronstaat

gekoppeld aan zowel een bepaalde activiteit als de persoonlijke en gezinssituatie. In dit kader ben ik van mening dat bij deze beoordeling in beginsel doorslaggevend is of de toekenning van een bepaald fiscaal voordeel *mede* gekoppeld is aan de persoonlijke en gezinssituatie. Indien een noodzakelijke voorwaarde voor de toekenning van een fiscaal voordeel verband houdt met de persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige of zijn gezin, dan dient dit belastingvoordeel mijns inziens te worden aangemerkt als een tegemoetkoming die binnen de reikwijdte van de Schumacker-doctrine valt. Niet-inwoners mag deze aftrek dan worden geweigerd (behoudens Schumacker-situaties). Dit lijdt uitzondering indien sprake is van kosten die voor de uitoefening van de activiteit in de werkstaat noodzakelijk zijn, zoals verplichte bijdragen voor pensioen of sociale zekerheid. In dat specifieke geval wordt door het Hof namelijk alsnog objectieve vergelijkbaarheid van de niet-inwoner aangenomen in de werkstaat (voor deze 'rechtstreeks verbonden kosten'), ongeacht of de gemaakte kosten tevens enig verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie.

Met betrekking tot de toepasselijke belastingtarieven geldt de Schumacker-doctrine niet. Het is lidstaten dan ook verboden om een nadelig (buitenlander)tarief te hanteren voor niet-inwoners. Het feit dat de bronstaat een buitenlandse belastingplichtige doorgaans slechts voor een beperkt deel van zijn wereldinkomen belast (zonder progressievoorbehoud), doet hier niet aan af.

De beoordeling of een niet-inwoner met betrekking tot de fiscale behandeling van het object van heffing wordt gediscrimineerd, vindt bij de huidige stand van de rechtspraak plaats per element. Grondslag en belastingtarief worden hierbij afzonderlijk beoordeeld door het Hof van Justitie. Een nadelige behandeling bij de vaststelling van de grondslag (bijvoorbeeld weigering van kostenaftrek) kan derhalve niet worden gecompenseerd door een eventueel lager tarief voor niet-inwoners. De oudere rechtspraak liet overigens een wisselend beeld zien op dit punt. Mijns inziens is de afzonderlijke beoordelingswijze thans echter geldend recht, in ieder geval ten aanzien van de fiscale behandeling van arbeidsinkomen van niet-inwoners.

Een nadelige behandeling in de bronstaat kan onder omstandigheden wel worden geneutraliseerd op grond van een belastingverdrag. Uit de rechtspraak volgt dat bijvoorbeeld een discriminerende heffing van dividendbelasting door de bronstaat kan worden geneutraliseerd indien dit, op grond van een verdrag, in de woonstaat in casu *feitelijk* volledig kan worden verrekend. Aldus kan een dergelijke beperking van het vrije verkeer worden geneutraliseerd middels het belastingverdrag, zonder dat wordt toegekomen aan rechtvaardiging ervan op grond van dwingende maatregelen van algemeen belang. De ratio hierachter is dat de bronstaat in dat geval het probleem – de nadelige behandeling van de niet-inwoner – volledig heeft opgelost.

Voor een dergelijke neutralisering is ten eerste vereist dat deze verrekening door de woonstaat plaatsvindt op grond van het belastingverdrag met de bronstaat. Unilateraal door de woonstaat verleende belastingkredieten worden in dit kader namelijk niet in aanmerking genomen. Ten tweede is hiervoor mijns inziens vereist dat de desbetreffende buitenlandse belasting in de woonstaat (i) *integraal* kan worden verrekend (i.e. niet alleen het discriminerende deel) en (ii) in hetzelfde belastingjaar (i.e. zonder rekening te houden met eventuele doorschuifregelingen die de woonstaat – unilateraal – toepast).

Deze neutraliseringsleer van het Hof heeft betrekking op beperkingen door bronstaten ten aanzien van *objectgebonden* belastingvoordelen. Ook voor werknemers zou deze

rechtspraak derhalve een rol kunnen spelen bij objectgebonden beperkingen door de werkstaat, althans indien hun woonstaat de verrekeningsmethode ter voorkoming van dubbele belasting hanteert voor het desbetreffende arbeidsinkomen. In de rechtspraak met betrekking tot de *subjectgebonden* belastingvoordelen (weigeren van fiscale voordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie) volgt het Hof van Justitie echter een andere lijn, waarbij de neutraliseringsleer niet wordt toegepast. Met betrekking tot deze belastingvoordelen zijn niet-inwoners namelijk in beginsel niet vergelijkbaar met inwoners, behoudens gevallen waarin sprake is van een Schumacker-situatie. Deze jurisprudentie wordt uitvoerig behandeld in hoofdstuk 4 e.v.

De fiscale vergelding van persoonlijke en gezinsomstandigheden van belastingplichtigen; het HvJ EU-model (subjectgebonden belastingvoordelen)

In het vorige hoofdstuk is het Schumacker-arrest reeds kort aan bod gekomen. Deze jurisprudentie inzake belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie is sinds 1995 doorlopend ontwikkeld. Het uitgangspunt van deze doctrine is echter nog altijd vaste rechtspraak: de situatie van inwoners en niet-inwoners is in het algemeen niet vergelijkbaar (met betrekking tot de subjectgebonden belastingvoordelen). Een uitzondering hierop geldt indien een niet-inwoner zich in een zogenoemde Schumacker-situatie bevindt. Onder dergelijke omstandigheden dient de werkstaat, in afwijking van de hoofdregel, wel rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van een niet-inwoner. Het is dan ook van belang wanneer een belastingplichtige aan de voorwaarden van de Schumacker-doctrine voldoet en wat de reikwijdte van deze jurisprudentie is. Beide vraagstukken worden behandeld in de volgende paragrafen. In hoofdstukken 5 en 6 wordt vervolgens in detail ingegaan op de Unierechtelijke verplichtingen van de lidstaten wanneer zij de woonstaat dan wel de werkstaat zijn. Aangezien het Hof van Justitie de Schumacker-rechtspraak uniform toepast voor verschillende categorieën natuurlijke personen¹ (die binnen de reikwijdte van het primaire Unierecht vallen), worden niet louter prejudiciële procedures behandeld die werknemers betreffen, maar tevens zaken die betrekking hebben op onder meer zelfstandigen, gepensioneerden en beleggers (voor zover relevant voor de beantwoording van de onderzoeksvraag).

¹ Dat de principes uit deze rechtspraak in gelijke zin gelden voor de verschillende vrijheden kan onder meer worden afgeleid uit HvJ EG 9 november 2006, zaak C-520/04 (*Turpeinen*), r.o. 28-29. Andere voorbeelden van de uniforme toepassing van de Schumacker-rechtspraak zijn onder meer HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*) en HvJ EU 18 juni 2015, zaak C-9/14 (*Kieback*) inzake het vrije verkeer van werknemers, HvJ EG 25 januari 2007, zaak C-329/05 (*Meindl*) en HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (*X*) ten aanzien van de vrijheid van vestiging, HvJ EG 12 juni 2003, zaak C-234/01 (*Gerritse*) met betrekking tot het vrije verkeer van diensten, HvJ EU 23 februari 2013, zaak C-168/11 (*Beker*) in relatie tot het vrije verkeer van kapitaal en HvJ EU 19 november 2015, zaak C-632/13 (*Hirvonen*) ten aanzien van het vrije verblijfsrecht (in casu voor een gepensioneerde).

4.1 Het Schumacker-arrest

De omstandigheden waaronder een niet-inwoner gerechtigd is tot een gelijke behandeling ten aanzien van zijn persoonlijke en gezinssituatie zijn voor eerst geschetst in het Schumacker-arrest. Roland Schumacker was woonachtig in België en verdiende zijn arbeidsinkomen in Duitsland. Het Duitse loon omvatte (nagenoeg) het gehele gezinsinkomen van hem en zijn echtgenote.² De fiscale behandeling van Schumacker in Duitsland week echter af ten opzichte van inwoners. Op grond van de destijds geldende Duitse fiscale wetgeving kwam Schumacker als niet-inwoner namelijk niet in aanmerking voor het zogeheten splittingtarief voor gehuwden.³ De toepassing van deze voordelige tariefgroep was voorbehouden aan inwoners van Duitsland. Schumacker kwam hiertegen in beroep en betoogde dat het onthouden van het splittingtarief in strijd was met het vrije verkeer van werknemers. Het Hof van Justitie overwoog dienaangaande als volgt:

“30. Volgens vaste rechtspraak is er slechts sprake van discriminatie, wanneer verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties of wanneer dezelfde regel wordt toegepast op verschillende situaties.

31. Bij de directe belastingen nu is de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen in het algemeen niet vergelijkbaar.

32. Het door een niet-ingezetene in een staat verworven inkomen vormt meestal slechts een deel van zijn totale inkomen, waarvan het zwaartepunt is geconcentreerd op de plaats waar hij woont. De persoonlijke draagkracht van de niet-ingezetene, die gevormd wordt door zijn totale inkomsten en zijn persoonlijke en gezinssituatie, kan voorts het gemakkelijkst worden beoordeeld op de plaats waar hij het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft. Die plaats correspondeert in het algemeen met de gebruikelijke woonplaats van de betrokkene. Ook in het internationale belastingrecht, en in het bijzonder het door de Organisatie voor economische samenwerking en ontwikkeling (OESO) opgestelde modelverdrag inzake dubbele belasting, wordt aanvaard dat het in beginsel de woonstaat is die bevoegd is de belastingplichtige naar het wereldinkomen te belasten, daarbij rekening houdend met diens persoonlijke en gezinsomstandigheden.

33. Dit is anders voor de ingezetene, aangezien in zijn geval de belangrijkste inkomstenbestanddelen gewoonlijk in de woonstaat zijn geconcentreerd. Voorts beschikt deze staat in het algemeen over de nodige gegevens om de globale draagkracht van de belastingplichtige, gelet op zijn persoonlijke en gezinssituatie, te kunnen beoordelen.

34. Wanneer derhalve een Lid-Staat een niet-ingezetene niet in aanmerking brengt voor bepaalde belastingvoordelen die hij aan de ingezetene verleent, dan is dat in de regel niet discriminerend, aangezien deze twee categorieën belastingplichtigen zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden.

2 Althans voor belastingjaar 1986. Voor 1985 gold dat Roland Schumacker tot 15 mei werkzaam was in België, terwijl zijn echtgenote gedurende dat jaar een werkloosheidsuitkering ontving. Zie HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (Schumacker), r.o. 15.

3 Bij deze tariefgroep wordt het totale inkomen van beide echtgenoten eerst samengeteld, waarna het fictief aan elk van hen voor de helft wordt toegerekend en vervolgens wordt belast. Indien de ene echtgenoot een hoog en de ander een laag inkomen heeft, dan wordt de belastinggrondslag door de 'splitting' genivelleerd en de progressie van de inkomstenbelasting afgezwakt. Zie HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (Schumacker), r.o. 7.

35. Onder deze omstandigheden verzet artikel 48 van het Verdrag zich in beginsel niet tegen de toepassing van een regeling van een Lid-Staat waardoor de inkomsten van de niet-ingezetene die in deze staat in loondienst werkzaam is, zwaarder worden belast dan die van de ingezetene met dezelfde werkzaamheid.

36. Dit is echter anders in een geval als het onderhavige, waarin de niet-ingezetene geen inkomsten van betekenis geniet in de woonstaat en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen verwerft door de arbeid verricht in een andere staat, met als gevolg dat de woonstaat hem niet de voordelen kan toekennen die voortvloeien uit de aanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie.

37. Tussen de situatie van een dergelijke niet-ingezetene en die van een in een soortgelijke functie werkzame ingezetene bestaat geen objectief verschil dat grond kan opleveren voor een verschillende behandeling ten aanzien van het in aanmerking nemen bij de belastingheffing van de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige.

38. In het geval van een niet-ingezetene die het grootste deel van zijn inkomen en nagenoeg zijn gehele gezinsinkomen verwerft in een andere Lid-Staat dan de woonstaat, is de discriminatie gelegen in het feit dat met de persoonlijke en de gezinssituatie van deze niet-ingezetene noch in de woonstaat noch in de staat waarin hij werkzaam is, rekening wordt gehouden.

(...)

47. Op de tweede en de derde vraag dient derhalve te worden geantwoord, dat artikel 48 van het Verdrag aldus moet worden uitgelegd, dat het zich verzet tegen de toepassing van de regeling van een Lid-Staat waardoor een werknemer die onderdaan van een andere Lid-Staat is, waarin hij ook woont, en die in eerstgenoemde staat arbeid in loondienst verricht, zwaarder wordt belast dan een werknemer die in de eerste staat woont en aldaar dezelfde werkzaamheid verricht, wanneer, zoals in casu in het hoofdgeding, de onderdaan van de tweede staat zijn inkomen geheel of vrijwel uitsluitend verwerft door de in de eerste staat verrichte arbeid en in de tweede staat onvoldoende inkomsten geniet om aldaar aan een belastingheffing te worden onderworpen, waarbij rekening kan worden gehouden met zijn persoonlijke en gezinssituatie."

Over het algemeen wordt aangenomen dat aan deze rechtsoverwegingen een *dubbele Schumacker-toets* kan worden ontleend.⁴ Hierbij dient ten eerste te worden voldaan aan een inkomenscriterium: een kwalificerend gedeelte van het inkomen dient in de andere lidstaat te worden verworven (en daar te worden belast).⁵ Als tweede (cumulatieve) voorwaarde

4 Zie onder meer H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 84-85 (randnr. 69), I. de Groot, 'Case X (C-283/15) and the Myth of "Schumacker's 90% Rule"', *Intertax* 2017/8, p. 567-576, p. 568, J.A.R. van Eijdsen (e.a.), *Nederlands belastingrecht in Europees perspectief*, Deventer: Kluwer 2014, p. 85, F.P.G. Pötgens, 'Nadere precisering Schumacker-criteria', *NTFR-B* 2012/36, N.P. Schipper en D. Reins, 'De Schumacker-criteria nader beschouwd', *WFR* 2012/703, paragraaf 3.1 en P.J. Wattel, 'Grenzpendler', *WFR* 1995/353.

5 Ik merk op dat de door het Hof gehanteerde terminologie ten aanzien van het inkomenscriterium allerminst consequent is. Zo spreekt het Hof in Schumacker over 'het grootste deel' en 'nagenoeg het gehele (gezins)inkomen' (zo ook in onder meer de latere zaken Wielockx, Asscher, Zurstrassen, De Groot en Turpeinen). In de zaak Wallentin en het dictum in het Lakebrink-arrest wordt echter alleen gesproken over 'het grootste deel'. Vergelijk in dit verband bijvoorbeeld ook het verschil in woordkeus in Wallentin (r.o. 17, 'het grootste deel') en De Groot (r.o. 89, 'geheel of nagenoeg geheel'), terwijl in beide gevallen wordt verwezen naar rechtsoverweging 36 van het Schumacker-arrest (waarin 'het grootste deel' staat). In het hierna te bespreken X-arrest is het belang van het inkomenscriterium door het HvJ EU sterk beperkt c.q. genuanceerd (HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X), r.o. 42).

geldt dat in de woonstaat geen rekening kan worden gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige (wegens onvoldoende belastbare grondslag c.q. verschuldigde belasting). Dit vereiste zal ik hierna als het woonstaatscriterium aanduiden.⁶ Indien aan beide vereisten wordt voldaan, bevindt een niet-inwoner zich in een objectief vergelijkbare positie ten opzichte van een inwoner ten aanzien van de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie.⁷ Er is in dat geval sprake van discriminatie, aldus het Hof van Justitie, door het feit dat in geen van de staten rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige. Deze benaderingswijze is door het Hof van Justitie in latere zaken bevestigd en gepreciseerd.

4.2 Reikwijdte van de Schumacker-rechtspraak

Alvorens nader in te gaan op de vraag wanneer sprake is van objectieve vergelijkbaarheid in het kader van de Schumacker-doctrine, is het belangrijk om vast te stellen welke faciliteiten binnen de reikwijdte van deze rechtspraak vallen. In het vorige hoofdstuk is behandeld dat ten aanzien van belastingvoordelen die rechtstreeks verbonden zijn met activiteiten in de bronstaat (alsmede de toepasselijke belastingtarieven), niet-inwoners vergelijkbaar zijn met inwoners (*objectgebonden belastingvoordelen*). Dit ongeacht het deel van het inkomen dat zij in de bronstaat verwerven. De Schumacker-criteria zijn derhalve voor dergelijke onderdelen van de fiscale wetgeving niet van toepassing. Dit geldt echter wel voor belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie van belastingplichtigen (*subjectgebonden belastingvoordelen*).

Zoals eerder is vermeld, ben ik van mening dat bij het onderscheid tussen voornoemde categorieën in beginsel doorslaggevend is of de toekenning van een bepaald fiscaal voordeel *mede* gekoppeld is aan de persoonlijke en gezinssituatie.⁸ Indien een noodzakelijke voorwaarde voor de toekenning van een fiscaal voordeel verband houdt met de persoonlijke en gezinssituatie, dient het mijns inziens te worden aangemerkt als een tegemoetkoming die binnen de reikwijdte van de Schumacker-doctrine valt.⁹ Het gaat in dat geval om de afbakening van belastingvoordelen die rechtstreeks verbonden zijn met de activiteit in de bronstaat (waarbij objectieve vergelijkbaarheid van niet-inwoners het uitgangspunt is) ten opzichte van belastingvoordelen die verbonden zijn met de persoonlijke en gezinssituatie (waarbij objectieve vergelijkbaarheid in beginsel alleen in Schumacker-situaties optreedt).

6 Dit vereiste kan worden ontleend aan r.o. 36, 38 en 47 van het Schumacker-arrest.

7 HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), r.o. 36-37.

8 Zie paragraaf 3.2.2.8 voor een uitgebreidere behandeling (en een specifieke uitzondering). Deze benadering kan, zij het a contrario, ook worden afgeleid uit de X-zaak (inzake de belastingheffing van buitenlandse aandeelhouders) waarin het HvJ EU ten aanzien van het heffingvrije vermogen overwoog 'dat een vrijstelling, (...), die een aan alle ingezetenen belastingplichtigen toegekend voordeel vormt, los van hun persoonlijke situatie, geen aan de persoonlijke situatie van de belastingplichtige gekoppeld individueel voordeel vormt'. Zie HvJ EU 17 september 2015, zaak C-14/14 (X), r.o. 52-54. Gelet hierop oordeelde het Hof dat het heffingvrije vermogen in aanmerking moet worden genomen voor iedere niet-inwoner (ongeacht of aan de Schumacker-criteria wordt voldaan).

9 Zie ook de conclusie van A-G Ruiz-Jarabo Colomer van 27 oktober 2009, zaak C-440/08 (*Gielen*), punt 34 over het feit dat het bij de toepassing van de rechtspraak inzake objectgebonden belastingvoordelen gaat om de koppeling met de economische activiteit, onafhankelijk van de persoonlijke situatie van degenen die deze verrichten.

De vraag die hierna wordt behandeld is echter een andere en betreft welke belastingvoordelen een niet-inwoner in de werkstaat dient te ontvangen indien hij zich in een Schumacker-situatie bevindt. Met andere woorden, in hoeverre dient hij onder dergelijke omstandigheden hetzelfde te worden behandeld als een inwoner van de werkstaat?

4.2.1 *Belastingvoordelen in verband met de persoonlijke en gezinssituatie*

In Schumacker-situaties vereist het Unierechtelijke beginsel van gelijke behandeling dat de persoonlijke en gezinssituatie van een niet-inwoner door de werkstaat op dezelfde wijze in aanmerking wordt genomen als voor inwoners en dat hem dezelfde belastingvoordelen worden toegekend.¹⁰ Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie blijkt dat hieronder bijvoorbeeld het splittingtarief voor gehuwden¹¹, belastingvrije sommen¹² en aftrek voor alimentatieverplichtingen¹³ vallen. De precieze reikwijdte van de Schumacker-doctrine was echter lang onduidelijk. Het was hierdoor bijvoorbeeld onzeker of het aanvaardbaar is om aftrekposten zoals de Nederlandse hypotheekrenteaftrek te onthouden aan niet-inwoners. Negatieve inkomsten uit onroerende zaken zijn immers niet als zodanig verbonden met de persoonlijke en gezinssituatie van een belastingplichtige (zoals bijvoorbeeld ziektekosten, die direct zijn verbonden aan het subject), maar worden binnen het Nederlandse inkomstenbelastingstelsel beschouwd als een bron van inkomen. Anderzijds is het denkbaar dat het Unierechtelijke beginsel van gelijke behandeling objectief vergelijkbare niet-inwoners recht geeft op alle belastingvoordelen die aan inwoners worden verleend (waaronder hypotheekrenteaftrek voor hun buitenlandse woning).

4.2.2 *Precisering: volledige fiscale draagkracht*

De vraag of de verdragsvrijheden vereisen dat rekening wordt gehouden met de negatieve inkomsten uit buitenlandse onroerende zaken van niet-inwoners is in verschillende zaken voorgelegd aan het Hof van Justitie. Uit de arresten Ritter-Coulais¹⁴ en Lakebrink¹⁵ volgt, kort gezegd, dat *ten aanzien van de vaststelling van het belastingtarief*, conform de behandeling

10 HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), r.o. 41.

11 HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), HvJ EG 14 september 1999, zaak C-391/97 (*Gschwind*) en HvJ EG 16 mei 2000, zaak C-87/99 (*Zurstrassen*).

12 Zie bijvoorbeeld HvJ EG 1 juli 2004, zaak C-169/03 (*Wallentin*), HvJ EG 5 juli 2005, zaak C-376/03 (*D.*) en HvJ EU 10 mei 2012, zaak C-39/10 (*Commissie/Estland*).

13 HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*).

14 HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-152/03 (*Ritter-Coulais*).

15 HvJ EG 18 juli 2007, zaak C-182/06 (*Lakebrink*).

voor buitenlandse woningen van inwoners, rekening moet worden gehouden met het negatieve inkomen uit buitenlandse onroerende zaken van niet-inwoners.¹⁶

De echtelieden Lakebrink waren woonachtig in Duitsland en beiden waren volledig werkzaam in Luxemburg. Zij verhuurden onroerende zaken in Duitsland uit hoofde waarvan verliezen werden geleden. In Luxemburg werd bij het vaststellen van het tarief bij niet-inwoners, in tegenstelling tot inwoners, geen rekening gehouden met het negatieve inkomen uit buitenlandse onroerende zaken. Niet-inwoners werden derhalve minder gunstig behandeld dan inwoners.¹⁷ Het Hof van Justitie verklaarde de Schumacker-rechtspraak van toepassing op de zaak Lakebrink en preciseerde vervolgens de reikwijdte ervan. Deze heeft betrekking op *'alle belastingvoordelen die verband houden met de fiscale draagkracht van de niet-inwoner waarmee noch in de woonstaat, noch in de werkstaat rekening is gehouden'*.¹⁸ Hierbij werd opgemerkt dat *'de fiscale draagkracht kan (...) worden geacht deel uit te maken van de persoonlijke situatie van de niet-ingezetene in de zin van het arrest Schumacker'*. Gelet hierop achtte het Hof van Justitie het niet aanvaardbaar om het belastingtarief vast te stellen zonder rekening te houden met het negatieve inkomen uit de in de woonstaat gelegen onroerende zaken.

Met de uitspraken in de zaken Ritter-Coulais en Lakebrink was echter de vraag of de werkstaat *ten aanzien van de vaststelling van de belastbare grondslag* rekening moet houden met het negatieve inkomen uit de in de woonstaat gelegen woning nog niet beantwoord.¹⁹ De Hoge Raad stelde hierover uiteindelijk prejudiciële vragen in de zaak Renneberg.²⁰ Grensambtenaar Renneberg was woonachtig in België en werkzaam bij de gemeente Maastricht. Hij verdiende zijn volledige arbeidsinkomen in Nederland en had negatief inkomen ter zake van zijn in België gelegen eigen woning. Op basis van de Nederlandse inkomstenbelastingwet werd Renneberg, gelet op zijn aanstelling als ambtenaar, aangemerkt als binnenlandse belastingplichtige. Door de werking van het belastingverdrag met België, op grond waarvan Renneberg als inwoner van België kwalificeerde, kon Nederland de Belgische woning echter niet in de belastbare grondslag opnemen.²¹ Hierdoor werd geen rekening gehouden met de hypotheekrenteaftrek voor de Belgische woning.

Het Hof van Justitie paste de Schumacker-rechtspraak toe op Renneberg en oordeelde, in navolging van A-G Mengozzi en onder verwijzing naar de zaak Lakebrink, dat het weigeren

16 Er zijn overigens wel verschillen tussen de zaken (in het bijzonder in de benadering ervan door het Hof). Bij de echtelieden Ritter-Coulais, die naar Duits belastingrecht (vanwege hun aanstelling als Duitse ambtenaren) als binnenlandse belastingplichtigen kwalificeerden (maar in Frankrijk woonden), werden de negatieve inkomsten uit hun Franse woning niet in aanmerking genomen bij de vaststelling van het tarief in Duitsland (omdat de woning in het buitenland was gelegen, dit gold ook voor 'echte' inwoners). Bij de familie Lakebrink, die in Duitsland woonde, werden de negatieve inkomsten uit hun Duitse onroerende zaken in werkstaat Luxemburg niet in aanmerking genomen voor de tariefstoepassing, terwijl dit voor inwoners met buitenlandse onroerende zaken wel het geval was (derhalve geen aftrek door het feit dat zij niet-inwoners waren). Indien men de zaken echter beschouwt op het niveau van de belastingverdragen is in beide gevallen sprake van niet-inwoners met een buitenlandse bron (die worden geconfronteerd met een dislocatie van de heffingsgrondslag).

17 HvJ EG 18 juli 2007, zaak C-182/06 (*Lakebrink*), r.o. 18-19.

18 HvJ EG 18 juli 2007, zaak C-182/06 (*Lakebrink*), r.o. 34.

19 A-G Léger had deze vraag wel reeds (bevestigend) beantwoord in zijn conclusie van 1 maart 2005 in zaak C-152/03 (*Ritter-Coulais*).

20 HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*).

21 Zie HR 12 maart 1980, 19 180, ECLI:NL:HR:1980:AX0028, *BNB* 1980/170.

van de hypotheekrenteaftrek aan Renneberg een verboden belemmering vormt van het vrije verkeer van werknemers.²² Nederland moet derhalve ook toestaan dat niet-inwoners het negatieve inkomen uit hun buitenlandse eigen woning in aftrek brengen op hun Nederlandse arbeidsinkomen.²³ Hiermee is de reikwijdte van de Schumacker-rechtspraak verruimd.²⁴ Lidstaten zullen gelet hierop alle belastingvoordelen die verband houden met de fiscale draagkracht op gelijke voet moeten verlenen aan niet-inwoners in een Schumacker-situatie, ook als deze verband houden met negatief inkomen uit een buitenlandse bron. In dit kader kan worden gesproken over een behandeling met inachtneming van de *volledige fiscale draagkracht*. Dit moet mijns inziens worden uitgelegd als een volledig gelijke fiscale behandeling ten opzichte van een inwoner, hetgeen in latere rechtspraak inmiddels ook is bevestigd. Zo oordeelde het Hof van Justitie in de zaak Commissie/Estland dat een niet-inwoner in een Schumacker-situatie '*fiscaal [moet] worden behandeld als een ingezetene van de werkstaat en moet die staat hem de belastingvoordelen toekennen waarin hij voor de ingezetenen voorziet*'.²⁵ Aangezien het gaat om een gelijke behandeling in de werkstaat, is het effectieve belastingvoordeel afhankelijk van de onder die wetgeving beschikbare faciliteiten/aftrekposten.²⁶ Uit het latere Hirvonen-arrest volgt overigens dat het lidstaten wel is toegestaan een ander heffingsregime (afwijkende grondslag en tarieven) toe te passen voor een niet-inwoner, 'zolang deze belastingplichtige niet is onderworpen aan een *in totaal hogere belasting* dan ingezetene belastingplichtigen (...) die in een vergelijkbare situatie als deze niet-ingezetene belastingplichtige verkeren'.²⁷

22 HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*), r.o. 65-84.

23 Waarbij de aftrek op dezelfde wijze als voor inwoners moet worden berekend, aldus HR 26 juni 2009, 39 258 bis, ECLI:NL:HR:2009:BH4064, *BNB* 2009/274. Weber ging in het kader van de Kühne & Heitz-jurisprudentie op zoek naar de grensambtenaar uit *BNB* 1980/170 aan wie een dergelijke aftrek was geweigerd (en die tot de hoogste rechterlijke instantie had geprocedeerd). Zie D.M. Weber, 'Op zoek naar de grensambtenaar uit het grensambtenarenarrest', *WFR* 2004/259 en D.M. Weber, 'De grensambtenaar uit het grensambtenarenarrest: gevonden', *WFR* 2008/1241. Zie ook P.C. van der Vegt, 'De verschillen tussen Ritter en de Nederlandse grensambtenaar', *WFR* 2004/872, met naschrift van Weber.

24 Op deze uitbreiding van de Schumacker-doctrine is veel kritiek geleverd. In het bijzonder de verhouding tot het territorialiteitsbeginsel, dat onder meer is aanvaard in HvJ EG 15 mei 1997, zaak C-250/95 (*Futura Participations*) wordt veel aangehaald. Zie bijvoorbeeld E.C.C.M. Kemmeren, 'Renneberg Endangers the Double Tax Convention System or Can a Second Round Bring Recovery?', *EC Tax Review* 2009/1, p. 4-15 en G.T.K. Meussen, 'Renneberg: ECJ Unjustifiably Expands Schumacker Doctrine to Losses from Financing of Personal Dwelling', *European Taxation* 2009/4, p. 185-188 en P.C. van der Vegt en S.C.W. Douma, 'Ritter-Coulais: de ontgrenzing van belastingjurisdicties gaat voort', *WFR* 2005/717.

25 HvJ EU 10 mei 2012, zaak C-39/10 (*Commissie/Estland*), r.o. 52.

26 In gelijke zin: H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 900 (randnr. 991). Als binnen het belastingstelsel van de werkstaat bijvoorbeeld geen hypotheekrenteaftrek voor de eigen woning bestaat, kan deze staat derhalve ook niet verplicht zijn een dergelijke aftrek te verlenen aan niet-inwoners in een Schumacker-situatie (ongeacht of die belastingplichtigen deze aftrekpost wel hadden kunnen ontvangen in hun woonstaat, indien zij aldaar voldoende belastbare inkomsten hadden genoten). Zulke verschillen tussen de stelsels moeten namelijk als dispariteiten worden beschouwd en zijn bijgevolg niet verboden.

27 Zie HvJ EU 19 november 2015, zaak C-632/13 (*Hirvonen*), r.o. 48 (cursivering NS).

Al met al is de conclusie dat niet-inwoners in een Schumacker-situatie niet zwaarder mogen worden belast dan inwoners.²⁸

4.3 De Schumacker-criteria: ontwikkeling van de jurisprudentie

In latere arresten is de Schumacker-doctrine ook op andere onderdelen gepreciseerd, in het bijzonder *onder welke omstandigheden* de werkstaat gehouden is de persoonlijke en gezinssituatie van niet-inwoners in aanmerking te nemen (hun volledige fiscale draagkracht). Aan het Schumacker-arrest kon reeds worden ontleend dat de verplichting om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van een belastingplichtige in beginsel alleen een aangelegenheid is van de woonstaat. De belastingplichtige wordt in zijn woonstaat voor zijn wereldinkomen in de heffing betrokken en ontvangt daar de aftrekposten die verband houden met zijn persoonlijke omstandigheden. Op de woonstaat rust hierbij de verplichting om te verzekeren dat de persoonlijke en gezinssituatie *volledig* in aanmerking wordt genomen, ook indien de werknemer zijn inkomen gedeeltelijk ter heffing is toegewezen aan een andere lidstaat, zo blijkt uit het De Groot-arrest.²⁹ Dit lijdt uitzondering indien een belastingplichtige zich in een Schumacker-situatie bevindt. In dat geval rust alsnog een verplichting op de werkstaat om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen.

Het is echter de vraag onder welke omstandigheden aan de Schumacker-criteria wordt voldaan.³⁰ Wanneer verdient een niet-inwoner bijvoorbeeld voldoende inkomen in de andere staat om vergelijkbaar te zijn met een inwoner? In de literatuur is regelmatig aangenomen, met name in het verleden, dat hieraan wordt voldaan indien 90% van het

28 Hiermee is de cirkel rond. In de verklaring voor recht in het klassieke Schumacker-arrest was namelijk reeds opgenomen dat een niet-inwoner onder dergelijke omstandigheden *niet zwaarder mocht worden belast* dan een inwoner. Zie HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), r.o. 47 en dictum. Zie lang geleden al in deze zin: H.J. Kamphuis en F.P.G. Pötgens, 'Schumacker ofwel onder welke omstandigheden wordt de buitenlands belastingplichtige behandeld als een binnenlands belastingplichtige?', *WFR* 1995/643, paragraaf 4.

29 HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*). De woonstaat kan een weigering van subjectgebonden aftrekposten onder omstandigheden wel *rechtvaardigen* indien door een werkstaat rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie. Daar zijn echter wel strikte voorwaarden aan verbonden. Zie in dit kader hoofdstuk 5.

30 Zie hierover o.a. H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 866 (randnr. 959 e.v.), I. de Groot, 'Case X (C-283/15) and the Myth of "Schumacker's 90% Rule"', *Intertax* 2017/8, p. 567-576, S. Kingma en M.G.H. Schaper, 'De kwalificerende buitenlandse belastingplichtige in historisch en EU-rechtelijk perspectief', *WFR* 2014/659, J.A.R. van Eijdsen (e.a.), *Nederlands belastingrecht in Europees perspectief*, Deventer: Kluwer 2014, p. 85, F.P.G. Pötgens, 'Nadere precisering Schumacker-criteria', *NtFR-B* 2012/36, N.P. Schipper en D. Reins, 'De Schumacker-criteria nader beschouwd', *WFR* 2012/703, P. Farmer, 'EC Law and national rules on direct taxation: a phoney war?', *EC Tax review* 1998/1, p. 13-29, P.J. Wattel, 'The EC Court's attempts to reconcile the Treaty freedoms with international tax law', *Common Market Law Review* 1996, p. 223-254 en H.J. Kamphuis en F.P.G. Pötgens, 'Schumacker ofwel onder welke omstandigheden wordt de buitenlands belastingplichtige behandeld als een binnenlands belastingplichtige?', *WFR* 1995/643.

(gezins)inkomen wordt verworven in de bronstaat.³¹ Dit doorgaans op basis van het arrest Gschwind.³² Aangezien de ontwikkeling van de Schumacker-rechtspraak belangrijk is om een goed beeld te schetsen van de huidige stand van het Unierecht, worden hierna verschillende zaken achtereenvolgend behandeld.

4.3.1 Gschwind: relevantie inkomsten partner (gezinsinkomen)

De feiten in de Gschwind-zaak waren als volgt. Frans Gschwind was woonachtig in Nederland en volledig werkzaam in Aken, Duitsland. Zijn echtgenote verwierf haar arbeidsinkomen echter in Nederland. Het inkomen van de heer Gschwind bedroeg ongeveer 58% van het totale gezinsinkomen. Gschwind wenste, net als Schumacker, in aanmerking te komen voor het splittingtarief voor gehuwden. Onder het Duitse belastingstelsel was dit voor niet-inwoners slechts mogelijk indien 90% van het gezinsinkomen belastbaar was in Duitsland of het niet aan de Duitse inkomstenbelasting onderworpen (buitenlandse) inkomen niet meer bedroeg dan 24.000 DM. Gschwind voldeed aan geen van deze voorwaarden, maar eiste een gelijke behandeling op grond van het vrije verkeer van werknemers. Het Hof van Justitie wees het beroep af, aangezien Gschwind zich niet in een vergelijkbare positie bevond ten opzichte van een inwoner:

“28. Een situatie als die van het hoofdgeding verschilt (...) duidelijk van de situatie waarop het arrest Schumacker betrekking had. De inkomsten van Schumacker vormden nagenoeg het gehele fiscale gezinsinkomen en hijzelf, noch zijn echtgenote had in hun woonstaat inkomsten van betekenis op grond waarvan hun persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking had kunnen worden genomen. Door de vaststelling van een procentuele of absolute grens voor het inkomen dat in Duitsland belastbaar is, respectievelijk waarover geen Duitse belasting wordt geheven, houdt de Duitse wettelijke regeling juist rekening met de mogelijkheid om de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtigen in de woonstaat op basis van een toereikende belastinggrondslag in aanmerking te nemen.

29. Aangezien in casu ongeveer 42% van het wereldinkomen van het echtpaar Gschwind in de woonstaat wordt verkregen, kan de woonstaat overeenkomstig de modaliteiten van zijn wettelijke regeling rekening houden met de persoonlijke en gezinssituatie van Gschwind, aangezien de belastinggrondslag in die staat toereikend is om zulks mogelijk te maken.

(...)

31 Zie bijvoorbeeld R. Newey, 'Gschwind Decision German Tax Law Not Discriminatory for Non-Resident Married Couples', *European Taxation* 2000/3, p. 114-118, p. 118, B.J. Kiekebeld en J.A.R. van Eijdsen, *Nederlands belastingrecht in Europees perspectief*, Deventer: Kluwer 2009, p. 72-73, C. Bardini, 'The Ability to Pay in the European Market: An Impossible Sudoku for the ECJ', *Intertax* 2010/1, p. 2-20, p. 5, A.C.G.A.C. de Graaf (e.a.), *Internationaal belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2011, p. 52, J.J.A.M. Korving, *NTFR* 2016/2344 en P. Kavelaars in zijn noot bij HR 22 april 2016, 15/01467, ECLI:NL:HR:2016:696, *BNB* 2016/131 die onder meer opmerkt dat 'de Schumacker-doctrine (...) in de loop van de jaren zodanig [is] uitgekristalliseerd dat daar in algemene zin geen onduidelijkheden meer aan zijn verbonden: indien ten minste 90% van het gezinswereldinkomen belastbaar is in de werkstaat dient deze staat rekening te houden met draagkrachtbeïnvloedende aftrekposten'. De hoofdregel van de Schumacker-doctrine is ook nadien (na het X-arrest) nog als een 90%-criterium beschouwd, zie o.a. de aantekening van *Redactie Vakstudie Nieuws* bij HvJ EU 22 juni 2017, zaak C-20/16 (*Bechtel*), V-N 2017/37.10 en P. Kavelaars, 'Schumacker-doctrine genuanceerd', *NTFR-B* 2017/23.

32 HvJ EG 14 september 1999, zaak C-391/97 (*Gschwind*).

32. Uit een en ander volgt, dat artikel 48, lid 2, van het Verdrag aldus moet worden uitgelegd, dat het niet in de weg staat aan de toepassing van een regeling van een lidstaat die aan ingezetenen echtparen een belastingvoordeel verleent, zoals dat welk voortvloeit uit de toepassing van de 'splittingregeling', doch voor de toekenning van dat voordeel aan niet-ingezetenen echtparen als voorwaarde stelt dat ten minste 90% van hun wereldinkomen in die lidstaat aan belasting is onderworpen, of, indien dat percentage niet wordt bereikt, dat hun buitenlandse inkomsten die in die staat niet aan belasting zijn onderworpen, een bepaalde grens niet overschrijden, waardoor het mogelijk blijft om in de woonstaat met hun persoonlijke en gezinssituatie rekening te houden."

Op basis van dit arrest wordt het doorgaans aanvaardbaar geacht om voordelen die verbonden zijn aan de persoonlijke en gezinssituatie in beginsel te onthouden aan niet-inwoners indien zij minder dan 90% van hun wereldwijde gezinsinkomen in de bronstaat verwerven.³³ In dit verband wordt wel gesproken van een '90%-criterium'. Ik deel deze opvatting niet. Mijns inziens acht het Hof van Justitie het in Gschwind toelaatbaar dat niet-inwoners bepaalde belastingvoordelen worden onthouden, maar onder de voorwaarde dat het mogelijk blijft om in de woonstaat rekening te houden met hun persoonlijke en gezinssituatie (al dan niet via toekenning van de belastingvoordelen aan de partner).^{34, 35} Denk aan het voorbeeld waarin het echtpaar Gschwind, naar Duitse fiscale maatstaven, minder dan 90% van het belastbare inkomen in Duitsland zou hebben verdiend, maar in de woonstaat geen belastbaar inkomen had verworven, waardoor daar geen rekening kon worden gehouden met hun persoonlijke en gezinssituatie. In dat geval zou Duitsland het splittingtarief mijns inziens op gelijke wijze als voor inwoners moeten toekennen, ondanks dat minder dan 90% van het inkomen in Duitsland wordt genoten. Andersom geldt dat aan belastingplichtigen die 90% van hun inkomen (of meer) verwerven in een

33 Zie bijvoorbeeld R. Newey, 'Gschwind Decision German Tax Law Not Discriminatory for Non-Resident Married Couples', *European Taxation* 2000/3, p. 114-118, p. 118 en J.A.R. van Eijdsen (e.a.), *Nederlands belastingrecht in Europees perspectief*, Deventer: Kluwer 2014, p. 85. Zie meer recent o.a. P. Kavelaars, 'Schumacker-doctrine genuanceerd', *NTR-B* 2017/23 en de aantekening van Redactie Vakstudie Nieuws bij HvJ EU 22 juni 2017, zaak C-20/16 (Bechtel), V-N 2017/37.10.

34 Zie HvJ EG 14 september 1999, zaak C-391/97 (Gschwind), r.o. 32 (slot): 'waardoor het mogelijk blijft om in de woonstaat met hun persoonlijke en gezinssituatie rekening te houden' (cursivering NS). In gelijke zin: H.T.P.M. van der Hurk, *Europees Gemeenschapsrecht en directe belastingen*, FM nr. 97, Deventer: Kluwer 2001, p. 106, S.C.M.G. van Thiel, *Free movement of persons and income tax law: the European court in search of principles*, Amsterdam: IBFD 2002, p. 419, I. de Groot, 'Case X (C-283/15) and the Myth of "Schumacker's 90% Rule"', *Intertax* 2017/8, p. 567-576, p. 569 en H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 873 (randnr. 970 e.v.).

35 Indien hierbij onder het belastingstelsel van de woonstaat de mogelijkheid bestaat om de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige in aanmerking te nemen bij zijn partner, is de werkstaat hiertoe niet verplicht. Zie ook HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-336/96 (Gilly), r.o. 50. Mevrouw Gilly (die in Frankrijk woonde en 55% van het gezinsinkomen verwierf in Duitsland) mocht om die reden door Duitsland in de belastingheffing worden betrokken zonder inaanmerkingneming van haar persoonlijke en gezinssituatie. Opgemerkt zij dat de procedure niet gericht was op de behandeling in werkstaat Duitsland, maar op die in woonstaat Frankrijk. Frankrijk verleende een vermindering voor het aan Duitsland toegewezen arbeidsinkomen die lager was dan de feitelijke Duitse belasting. Het Hof oordeelde dat Frankrijk niet gehouden was om een hogere vermindering ter voorkoming van dubbele belasting te verlenen dan de aan het Duitse inkomen toerekenbare Franse belasting (vermindering tegen gemiddeld tarief). Hiermee accepteerde het Hof (onbewust, zo blijkt uit de latere zaak De Groot) impliciet dat de familie Gilly effectief 55% van het voordeel van de subjectgebonden belastingvoordelen verloor. Het Hof doorzag deze gevolgen voor de familie Gilly echter ook ten tijde van de zaak De Groot nog niet. Zie HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (De Groot), r.o. 86-87.

andere lidstaat, maar waarbij in de woonstaat voldoende grondslag resteert om rekening te houden met hun persoonlijke en gezinssituatie, dergelijke aftrekposten mogen worden geweigerd door de werkstaat. Dit aangezien de woonstaat hierin kan voorzien.³⁶ Ofwel, er dient aan zowel het inkomenscriterium als het woonstaatscriterium te worden voldaan. Een absolutistische opvatting van de 90%-grens is sindsdien al meerdere keren expliciet verworpen door het Hof van Justitie.³⁷

Het hanteren van een harde grens in de vorm van een percentage zou ook problematisch zijn. Het is niet alleen arbitrair en zonder basis in het VWEU, maar leidt daarnaast ook tot andere onduidelijkheden. Op basis van welke fiscale maatstaven moet bijvoorbeeld worden bepaald of een belastingplichtige voldoet aan een dergelijke inkomenseis: die van de werkstaat of die van de woonstaat? Of moet dit worden vastgesteld op basis van een autonome benadering? De fiscale grondslagen van de woonstaat en werkstaat zullen immers doorgaans uiteenlopen, waardoor onder omstandigheden naar de maatstaven van de woonstaat wel een groot deel van het inkomen belastbaar is in de werkstaat, terwijl dit naar het recht van de werkstaat niet het geval is (of andersom). Aanknopingspunten voor de beantwoording van dergelijke vraagstukken kunnen onder meer worden gevonden in de latere arresten Wallentin, D. en Meindl.³⁸

4.3.2 *Wallentin en D.: geen onderworpenheid in de woonstaat wel/niet relevant*

De in Duitsland woonachtige student Florian Wallentin was in de zomer van 1996 een maand als stagiair werkzaam geweest bij de Zweedse Kerk. Voor deze werkzaamheden in Zweden had hij een vergoeding van 8.724 Zweedse Kronen (SEK) ontvangen. Gedurende hetzelfde jaar ontving hij daarnaast maandelijks een toelage van de Duitse overheid van 350 DM en een bijdrage van zijn ouders ter grootte van 650 DM. Deze betalingen kwalificeerden naar Duits recht niet als belastbaar inkomen.³⁹ De Zweedse fiscus weigerde Wallentin, als niet-inwoner, de belastingvrije som (8.600 SEK) te verlenen. Meer specifiek werd Wallentin in Zweden belast middels een bijzondere bronheffing voor niet-inwoners tegen een belastingtarief van 25% over de bruto-inkomsten.⁴⁰

Het Hof van Justitie achtte dit niet aanvaardbaar. Aangezien Wallentin geen belastbaar inkomen genoot in zijn woonstaat (naar Duitse maatstaven), bevond hij zich in een

36 Dit kan inmiddels onder meer worden afgeleid uit HvJ EU 18 juni 2015, zaak C-9/14 (*Kieback*), r.o. 28.

37 Voor het eerst in HvJ EG 25 januari 2007, zaak C-329/05 (*Meindl*). Nadien ook in onder meer HvJ EU 10 mei 2012, zaak C-39/10 (*Commissie/Estland*) en HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (*X*). In gelijke zin: I. de Groot, 'Case X (C-283/15) and the Myth of "Schumacker's 90% Rule"', *Intertax* 2017/8, p. 567-576, p. 569 en H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 878 (randnr. 974).

38 HvJ EG 1 juli 2004, zaak C-169/03 (*Wallentin*), HvJ EG 5 juli 2005, zaak C-376/03 (*D.*) en HvJ EG 25 januari 2007, zaak C-329/05 (*Meindl*).

39 Uit het arrest noch de conclusie van A-G Léger wordt overigens duidelijk hoe de betalingen naar Zweeds belastingrecht kwalificeerden.

40 Dezelfde Zweedse bronheffing voor niet-inwoners was tevens onderwerp van geschil in de latere zaak Hirvonen. Zie HvJ EU 19 november 2015, zaak C-632/13 (*Hirvonen*).

Schumacker-situatie. Wallentin was dan ook gerechtigd tot de (gehele) Zweedse belastingvrije som, aangezien de Zweedse stagevergoeding zijn volledige *belastbare* inkomen omvatte.⁴¹

Een jaar na de uitspraak in de zaak Wallentin wees het Hof van Justitie arrest in de zaak D. D. was woonachtig in Duitsland en wenste in Nederland in aanmerking te komen voor de belastingvrije som voor de vermogensbelasting. De belastingheffing over zijn vermogen was voor 90% toegewezen aan Duitsland en voor 10% aan Nederland (onroerende zaken). In Duitsland werd in het litigieuze jaar geen vermogensbelasting geheven. Conform het Wallentin-arrest zou men kunnen betogen dat D. alleen in Nederland belastbaar vermogen bezat en hij zodoende gerechtigd was tot de belastingvrije som.⁴² Het Hof van Justitie oordeelde echter anders. Nu slechts 10% ('een niet-wezenlijk deel') van het vermogen in Nederland aan belastingheffing was onderworpen, bevond D. zich niet in een vergelijkbare positie ten opzichte van een inwoner, aldus het Hof.⁴³ Hierbij werd opgemerkt dat 'de omstandigheid dat de woonstaat van de betrokkene de vermogensbelasting heeft afgeschaft, geen invloed [heeft] op deze feitelijke situatie. Aangezien [D.] het belangrijkste deel van zijn vermogen bezit in de staat waarvan hij ingezetene is, is de lidstaat waarin hij slechts een deel van zijn vermogen bezit niet verplicht hem de voordelen toe te kennen die hij aan zijn eigen ingezetenen toekent'.⁴⁴ Nederland behoeft D. dan ook geen belastingvrije som te verlenen.⁴⁵

Cordewener is van mening dat er een overduidelijke tegenstrijdigheid zit in de uitspraken Wallentin en D.⁴⁶ De motivering die het Hof van Justitie geeft voor het verschil in de zaken, acht hij niet overtuigend. Het Hof van Justitie legt het verschil uit door te wijzen op het feit dat de door Wallentin ontvangen bedragen op zich geen inkomsten vormden die belastbaar waren naar Duits recht.⁴⁷ Mogelijk maakt het Hof aldus onderscheid tussen de afwezigheid van respectievelijk objectieve onderworpenheid (Wallentin, wel relevant) en subjectieve onderworpenheid (D., niet relevant) in de woonstaat.⁴⁸ Men kan hierbij het

41 HvJ EG 1 juli 2004, zaak C-169/03 (*Wallentin*), r.o. 17-20. Het feit dat het nominale tarief van de bronbelasting voor niet-inwoners lager was dan de tarieven voor inwoners deed hier niet aan af, zie r.o. 17 (slot): 'in het geval van een niet-ingezetene die het grootste deel van zijn inkomen verwerft in een andere lidstaat dan de woonstaat, is de discriminatie immers gelegen in het feit dat met de persoonlijke en gezinssituatie van deze niet-ingezetene noch in de woonstaat noch in de werkstaat rekening wordt gehouden (arrest Schumacker, punt 38), ongeacht het verschillende belastingtarief van de bijzondere en de algemene inkomstenbelasting'.

42 Zo ook A-G Ruiz-Jarabo Colomer in zijn conclusie van 26 oktober 2004, zaak C-376/03 (D.).

43 HvJ EG 5 juli 2005, zaak C-376/03 (D.), r.o. 38-40.

44 HvJ EG 5 juli 2005, zaak C-376/03 (D.), r.o. 41.

45 Nederland was hiertoe evenmin gehouden op grond van het leerstuk van meestbegünstigung. Het feit dat de belastingvrije som aan inwoners van België werd toegekend (op basis van het belastingverdrag tussen Nederland en België uit 1970), betekent niet dat deze tegemoetkoming ook aan inwoners van andere lidstaten moet worden verleend. Dit gelet op de wederkerigheid die ten grondslag ligt aan het belastingverdrag en het feit dat het voordeel in kwestie daar niet van kan worden losgekoppeld, maar daarvan integrerend deel uitmaakt. HvJ EG 5 juli 2005, zaak C-376/03 (D.), r.o. 58-63. Zie hierover ook paragraaf 7.2.

46 A. Cordewener, 'Personal Income Taxation of Non-residents and the Increasing Impact of the EC Treaty Freedoms', in: D. Weber (red.), *The Influence of European Law on Direct Taxation, EUCOTAX series on European Taxation*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2007, p. 63. In gelijke zin: F.P.G. Pötgens, 'Nadere precisering Schumacker-criteria', *NTFR-B* 2012/36.

47 HvJ EG 5 juli 2005, zaak C-376/03 (D.), r.o. 42.

48 In deze zin: Van Beelen in zijn commentaar op het arrest in *NTFR* 2005/949.

door het Hof gemaakte onderscheid zo opvatten dat de bedragen die Wallentin ontving van zijn ouders alsmede de studietoelagen *naar hun aard* geen belastbare inkomsten zijn. Dit in tegenstelling tot het Duitse vermogen van D.⁴⁹ In dat geval kunnen de situaties *de facto* worden beschouwd als die van een niet-inwoner die 100% van zijn inkomen in de bronstaat verwerft (Wallentin) en die van een niet-inwoner waarvan slechts 10% van zijn vermogen in de bronstaat belastbaar is (D.).⁵⁰ Gelet hierop acht ik het verschil in uitkomst verklaarbaar, althans binnen het kader van de Schumacker-rechtspraak.⁵¹

4.3.3 Meindl en Commissie/Estland: afwijzing 75%- en 90%-criterium

In de zaak Meindl⁵² was wederom sprake van een verschil inzake de belastbaarheid van inkomsten. Gerold Meindl was fiscaal inwoner van Duitsland⁵³ en verdiende daar ongeveer 83% van het gezinsinkomen (naar Duitse maatstaven). Zijn echtgenote kwalificeerde als inwoner van Oostenrijk en genoot daar verschillende uitkeringen van de Oostenrijkse staat (17% van het gezinsinkomen). Deze uitkeringen kwalificeerden naar Oostenrijks recht echter niet als belastbare inkomsten. Meindl kwam in Duitsland niet in aanmerking voor het splittingtarief, aangezien het belastbare gezinsinkomen naar Duits recht voor minder dan 90% was onderworpen aan de Duitse inkomstenbelasting.⁵⁴

Het Hof van Justitie stelde vast dat Meindl zich in een objectief vergelijkbare situatie bevond aangezien de Duitse inkomsten het volledige belastbare gezinsinkomen omvatte (conform Wallentin).⁵⁵ De voorwaarde dat ten minste 90% van het inkomen in Duitsland aan belastingheffing is onderworpen, mag in dergelijke gevallen niet worden gehanteerd.⁵⁶ Het Hof benadrukte vervolgens de verschillen met de zaak Gschwind, waarin de toepassing van deze 90%-grens nog de toets der kritiek had doorstaan:

49 Een dergelijke interpretatie vindt ook steun in het Wallentin-arrest. HvJ EG 1 juli 2004, zaak C-169/03 (*Wallentin*), r.o. 24 en dictum.

50 Uit het D-arrest wordt niet duidelijk of het feit dat D. slechts voor 10% van zijn vermogen in de bronstaat was belast of het feit dat het belangrijkste deel van zijn vermogen in zijn woonstaat was gelegen uiteindelijk doorslaggevend werd geacht. Mede gelet op het dictum en de latere rechtspraak ben ik thans van mening dat laatstgenoemde omstandigheid bepalend was. D. zijn omvangrijke vermogen bevond zich grotendeels in zijn woonstaat Duitsland en indien deze staat een vermogensbelasting had geheven had deze staat dan ook rekening kunnen houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie. Zo bezien was in dit geval niet voldaan aan het *woonstaatcriterium* (en was slechts sprake van een dispariteit).

51 Zie ook M.G.H. Schaper, *The Structure and Organization of EU Law in the Field of Direct Taxes*, Amsterdam: IBFD 2013, p. 184.

52 HvJ EG 25 januari 2007, zaak C-329/05 (*Meindl*).

53 Althans op basis van Duits nationaal recht. Voor verdragsdoeleinden was hij vermoedelijk inwoner van Oostenrijk, alwaar zijn gezin woonachtig was.

54 En de niet aan de Duitse inkomstenbelasting onderworpen inkomsten de drempel van 24.000 DM overschreden.

55 Interessant detail is overigens dat indien Meindl-Berger haar uitkeringen krachtens het Duitse recht had ontvangen, deze in Duitsland belastingvrij zouden zijn geweest. Reeds op grond hiervan had het Hof de uitkeringen naar mijn mening als onbelast kunnen kwalificeren (i.e. nationale behandeling voorschrijven). In gelijke zin: A-G Léger in zijn conclusie van 13 juli 2006, zaak C-329/05 (*Meindl*) waarin hij opmerkt dat de fiscale behandeling van uitkeringen van de Duitse staat 'aantoont dat zij (de Oostenrijkse uitkeringen van Meindl, NS) naar Duits recht als belastingvrij naar hun aard kunnen worden beschouwd' (punt 43, cursivering NS).

56 De overweging in HvJ EG 5 juli 2005, zaak C-376/03 (*D.*), r.o. 30 is derhalve te ongenueanceerd.

“31. Dienaangaande dient erop te worden gewezen dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde situatie fundamenteel verschilt van die welke aanleiding heeft gegeven tot het reeds aangehaalde arrest Gschwind, aangezien hierin de toekenning van een belastingvoordeel, zoals het belastingvoordeel dat door Meindl wordt geëist, aan niet-ingezetenen echt)paren op voorwaarde dat ten minste 90% van hun wereldinkomen is onderworpen aan de belasting in de lidstaat van arbeid of, indien dit percentage niet wordt bereikt, op voorwaarde dat hun buitenlandse inkomsten die in die lidstaat niet aan belasting zijn onderworpen, een bepaalde grens niet overschrijden, verenigbaar met het Verdrag is verklaard mits het mogelijk blijft om in de staat van hun woonplaats met hun persoonlijke situatie en hun gezinssituatie rekening te houden. Dit is in het hoofdgeding echter niet het geval.”

De reden dat niet-inwoners zoals Gschwind bepaalde belastingvoordelen mogen worden onthouden komt derhalve niet voort uit het feit dat zij minder dan 90% van hun (gezins) inkomen in de werkstaat genieten, maar uit de omstandigheid dat in de woonstaat voldoende belastbaar inkomen is om rekening te kunnen houden met hun persoonlijke en gezinssituatie.⁵⁷ In de zaak Meindl was dit echter niet mogelijk aangezien de familie Meindl-Berger geen belastbaar inkomen genoot in Oostenrijk.⁵⁸ Hierdoor was Duitsland gehouden om op dezelfde wijze rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie als bij een gezin waarvan beide echtelieden in Duitsland wonen.

Uit bovenstaande arresten volgde naar mijn mening reeds duidelijk dat aan de Schumacker-rechtspraak van het Hof van Justitie geen harde inkomensnorm (zoals een 90%-criterium) kan worden ontleend.⁵⁹ In latere rechtspraak is dit ook bevestigd, onder meer in de zaak Commissie/Estland.⁶⁰ Dat arrest maakte opnieuw duidelijk dat het hanteren van een procentuele inkomenseis niet toelaatbaar is.⁶¹

De zaak Commissie/Estland betrof een inbreukprocedure die door de Europese Commissie was ingeleid naar aanleiding van een klacht van een in Finland woonachtige gepensioneerde. Zij had in het verleden in Estland gewoond en zowel daar als in Finland een ouderdomspensioen opgebouwd. Na pensionering genoot zij pensioenuitkeringen uit Finland en Estland, waarbij het Estse pensioen circa 50% van haar totale inkomen uitmaakte. Uit het arrest volgt dat het Estse ouderdomspensioen ter heffing was toegewezen aan Estland en de Finse pensioenuitkeringen aan Finland. Het wereldinkomen van de klagster was echter dermate laag dat het de belastingvrije som in Finland niet oversteeg, waardoor zij in haar

57 N.P. Schipper en D. Reins, 'De Schumacker-criteria nader beschouwd', *WFR* 2012/703, paragraaf 3.3. In gelijke zin: S. Kingma en M.G.H. Schaper, 'De kwalificerende buitenlandse belastingplichtige in historisch en EU-rechtelijk perspectief', *WFR* 2014/659, paragraaf 4.5, I. de Groot, 'Case X (C-283/15) and the Myth of "Schumacker's 90% Rule"', *Intertax* 2017/8, p. 567-576, p. 569 en H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 872 (randnr. 968).

58 Meindl was voor Oostenrijks nationaal recht vermoedelijk (tevens) fiscaal inwoner van Oostenrijk, alwaar zijn gezin woonachtig was. Het feit dat Meindl door het Hof (louter) als fiscaal inwoner van Duitsland werd beschouwd (en alleen zijn echtgenote als niet-inwoner) neemt mijns inziens niet weg dat de bovenstaande rechtsoverweging ook geldt voor het geval waarin beide echtelieden in Duitsland als niet-inwoner waren aangemerkt. Ook dan had de woonstaat (Oostenrijk) immers geen rekening kunnen houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de heer en mevrouw Meindl-Berger wegens het ontbreken van een toereikende belastinggrondslag.

59 Zie reeds N.P. Schipper en D. Reins, 'De Schumacker-criteria nader beschouwd', *WFR* 2012/703.

60 HvJ EU 10 mei 2012, zaak C-39/10 (*Commissie/Estland*).

61 Mijn beschrijving van het Commissie/Estland-arrest is voor een groot deel eerder opgenomen in N.P. Schipper en D. Reins, 'Het nieuwe besluit inzake de keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen', *WFR* 2012/1396, paragraaf 3.

woonland geen inkomstenbelasting verschuldigd was. In Estland kwam zij, als niet-inwoner, echter niet in aanmerking voor de belastingvrije som (alsmede de verhoging hiervan voor pensioeninkomsten), aangezien zij niet voldeed aan de eis dat zij ten minste 75% van haar belastbare inkomen in Estland verwierf (in casu namelijk 'slechts' circa 50%). De klacht van de gepensioneerde had betrekking op deze nadelige behandeling door Estland. Als gevolg hiervan werd haar inkomen in Estland belast zonder inachtneming van de belastingvrije som, terwijl zij in haar woonstaat de belastingvrije som slechts deels kon effectueren (aangezien het Finse inkomen onvoldoende was om de belastingvrije som volledig te kunnen verrekenen). De samenloop van deze wetgeving had derhalve tot gevolg dat haar persoonlijke en gezinssituatie niet volledig en naar behoren in aanmerking werd genomen.⁶²

Het Hof van Justitie stelde, conform vaste jurisprudentie, voorop dat de situaties van inwoners en niet-inwoners bij de directe belastingen in het algemeen niet vergelijkbaar zijn.⁶³ Dit is echter anders wanneer een niet-inwoner geen inkomsten van betekenis verwerft in de woonstaat en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen in de werkstaat verdient, aangezien in dat geval de woonstaat hem niet de voordelen kan toekennen die voortvloeien uit de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie.⁶⁴ Het Hof benadrukte vervolgens dat het ook vaste rechtspraak is dat in een situatie waarin er krachtens de belastingwetgeving van de woonstaat geen enkel belastbaar inkomen is, er een discriminatie kan zijn indien de persoonlijke en gezinssituatie van iemand zoals klagster niet in de woonstaat en evenmin in de werkstaat in aanmerking wordt genomen (onder verwijzing naar het Wallentin-arrest).⁶⁵ Hiervan is doorgaans geen sprake wanneer bijna 50% van de totale inkomsten in de woonstaat worden verworven, aangezien de woonstaat in dat geval in beginsel in staat moet zijn de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen.⁶⁶ In een geval echter zoals dat van klagster, die in haar woonplaats wegens haar geringe wereldinkomen niet belastbaar is, kan de woonstaat haar persoonlijke en gezinssituatie, in het bijzonder de weerslag daarop door het belasten van inkomen verworven in een andere staat, niet in aanmerking nemen, aldus het Hof. In dergelijke omstandigheden resulteert de weigering van de lidstaat waar de betrokken inkomsten zijn verworven van de vastgestelde vermindering toe te kennen in een benadeling van niet-inwoners zoals klagster.⁶⁷

Het Hof van Justitie oordeelde uiteindelijk dat Estland, door het weigeren van de belastingvrije som middels het hanteren van een 75%-criterium, in strijd had gehandeld

62 Aldus werd zij benadeeld ten opzichte van belastingplichtigen waarvan alle pensioenuitkeringen in één lidstaat zouden worden belast (aangezien dan de volledige belastingvrije som wel in aanmerking kon worden genomen, hetzij in Finland, hetzij in Estland).

63 HvJ EU 10 mei 2012, zaak C-39/10 (*Commissie/Estland*), r.o. 48. Vergelijk in dit verband HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), r.o. 31, HvJ EG 14 september 1999, zaak C-391/97 (*Gschwind*), r.o. 22 en HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*), r.o. 59.

64 HvJ EU 10 mei 2012, zaak C-39/10 (*Commissie/Estland*), r.o. 52.

65 HvJ EU 10 mei 2012, zaak C-39/10 (*Commissie/Estland*), r.o. 53 (onder verwijzing naar HvJ EG 1 juli 2004, zaak C-169/03 (*Wallentin*), r.o. 17 en 18).

66 HvJ EU 10 mei 2012, zaak C-39/10 (*Commissie/Estland*), r.o. 54 (onder verwijzing naar HvJ EG 14 september 1999, zaak C-391/97 (*Gschwind*), r.o. 29 in welke zaak het Hof oordeelde dat geen sprake was van een Schumacker-situatie omdat de woonstaat rekening kon houden met de persoonlijke en gezinssituatie aangezien circa 42% van het gezinsinkomen in de woonstaat werd verworven).

67 HvJ EU 10 mei 2012, zaak C-39/10 (*Commissie/Estland*), r.o. 55-56.

met het vrije verkeer van werknemers (art. 45 VWEU).⁶⁸ Dit onverminderd het feit dat Estland dit inkomenscriterium in zijn wetgeving had opgenomen in overeenstemming met de aanbeveling van de Europese Commissie uit 1993⁶⁹, die lidstaten kort gezegd aanspoort niet-inwoners niet zwaarder te belasten dan inwoners indien ten minste 75% van hun totale belastbare inkomen in dat belastingjaar in de desbetreffende lidstaat wordt belast. Deze (niet-verbindende) aanbeveling doet namelijk niets af aan de verplichtingen die volgen uit het primaire Unierecht.⁷⁰ Aangezien de woonstaat (Finland) in het onderhavige geval de belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige niet (althans niet volledig) kon verlenen omdat het inkomen daarvoor te gering was, diende de bronstaat (Estland) rekening te houden met haar persoonlijke en gezinssituatie.

Een bijzonderheid van deze zaak is het feit dat het *volledig* in aanmerking nemen van de persoonlijke en gezinssituatie slechts mogelijk was indien beide staten hiermee rekening hielden. Dit gelet op het lage inkomensniveau van klagster in zowel Finland als Estland en het doel van een belastingvrije som, namelijk om belastingplichtigen een bestaansminimum volledig vrij van inkomstenbelasting te waarborgen.⁷¹ Dat doel kon in casu alleen worden verwezenlijkt indien beide lidstaten de belastingvrije som zouden verlenen.

Hoewel het derhalve een specifieke casus betrof waarin sprake was van een zeer beperkt belastbaar inkomen in de woonstaat, volgt uit het arrest dat het hanteren van een harde procentuele inkomenseis Unierechtelijk niet aanvaardbaar is. Naar mijn mening was de uitkomst in deze zaak dan ook niet anders geweest indien de belastingplichtige niet circa 50%, maar bijvoorbeeld slechts 15% van haar pensioeninkomsten uit Estland had ontvangen. Het oordeel van het Hof in de zaak *Commissie/Estland* bevestigt dan ook de opvatting dat een genuanceerdere benadering geboden is bij de vaststelling van de objectieve vergelijkbaarheid van inwoners en niet-inwoners in het kader van belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie. Bij deze beoordeling kan niet

⁶⁸ Dit gold eveneens voor art. 28 EER-overeenkomst. Zie HvJ EU 10 mei 2012, zaak C-39/10 (*Commissie/Estland*), r.o. 66-68.

⁶⁹ Aanbeveling van de Europese Commissie van 21 december 1993 betreffende belastingen op bepaalde inkomsten die door niet-ingezetenen verworven zijn in een andere lidstaat dan die waarvan zij ingezetene zijn, nr. 94/79, Pb EG 10 februari 1994, nr. L 39/22, V-N 1994, p. 892. Aanbevelingen zijn niet bindend (art. 288 VWEU). Naar het oordeel van de Europese Commissie heeft deze aanbeveling (...) 'haar relevantie verloren aangezien zij is vastgesteld vóór de uitspraak van het arrest Schumacker'. Zie HvJ EU 10 mei 2012, zaak C-39/10 (*Commissie/Estland*), r.o. 46.

⁷⁰ HvJ EU 10 mei 2012, zaak C-39/10 (*Commissie/Estland*), r.o. 60-65.

⁷¹ Zie ook HvJ EG 12 juni 2003, zaak C-234/01 (*Gerritse*), r.o. 48 waarin het Hof het waarborgen van het bestaansminimum van belastingplichtigen als reden geeft waarom de belastingvrije som in die zaak als belastingvoordeel in verband met de persoonlijke en gezinssituatie moest worden aangemerkt.

worden volstaan met een rekenkundige exercitie in de werkstaat; men dient de fiscale behandeling in de woonstaat in sterke mate in ogenschouw te nemen.⁷²

4.3.4 Kieback: toepassing woonstaatscriterium in driehoekssituaties

Hoewel het arrest in de zaak Commissie/Estland het belang van het woonstaatscriterium reeds onderstreepte, resteerden ook nadien nog verschillende vragen over de Schumacker-criteria. Ten eerste kon men zich afvragen wat inmiddels de status van het inkomenscriterium was, meer specifiek of hier nog zelfstandige betekenis aan toekwam bij de vaststelling van de objectieve vergelijkbaarheid.⁷³ Daarnaast waren destijds nog geen zaken aan het Hof van Justitie voorgelegd met betrekking tot de uitleg van de Schumacker-doctrine in situaties waarin door werknemers gedurende het belastingjaar in meerdere staten (buiten de woonstaat) werd gewerkt. Dergelijke driehoekssituaties kunnen worden beschouwd als de (voorlopig) laatste generatie Schumacker-zaken.

De eerste rechtspraak in dit kader betrof het Kieback-arrest. In deze zaak speelde de specifieke vraag of een belastingplichtige zich ook gedurende een gedeelte van een belastingjaar in een Schumacker-situatie kan bevinden.

Medisch specialist Dirk Kieback was van 1 januari tot en met 31 maart 2005 woonachtig in Aken, Duitsland. Gedurende deze periode was hij als arts werkzaam bij het Universitair Ziekenhuis Maastricht in Nederland en verdiende daar zijn volledige arbeidsinkomen (€ 261.642). Per 1 april 2005 verhuisde Kieback echter naar de Verenigde Staten van Amerika (de VS), waar hij het restant van het jaar woonde en werkzaam was. Uit hoofde daarvan genoot hij € 375.793 looninkomsten. Gelet hierop maakten Kieback zijn Nederlandse arbeidsinkomsten circa 40% uit van zijn totale inkomsten uit dienstbetrekking over het gehele belastingjaar 2005. Kieback wenste in Nederland in aanmerking te komen voor hypotheekrenteaftrek voor zijn in Duitsland gelegen eigen woning. Meer specifiek was in geschil of Kieback, op basis van het vrije verkeer van werknemers, recht had op hypotheekrenteaftrek voor de periode van januari tot en met maart 2005.

Hierbij is het van belang om te vermelden dat indien Kieback de eerste drie maanden van 2005 als inwoner van Nederland had gekwalificeerd en daarna naar de VS was verhuisd, hij in Nederland ook slechts was belast over zijn Nederlandse arbeidsinkomen, maar hij in dat geval wél in aanmerking was gekomen voor de hypotheekrenteaftrek voor zijn hoofdverblijf. Daarnaast had de verwijzende rechter (de Hoge Raad) vermeld dat in Duitsland geen rekening kon worden gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van Kieback gedurende de periode dat hij daar woonachtig was (aangezien zijn arbeidsinkomen op

72 N.P. Schipper en D. Reins, 'Het nieuwe besluit inzake de keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen', *WFR* 2012/1396, paragraaf 3. In gelijke zin: F.P.G. Pötgens, 'Nadere precisering Schumacker-criteria', *NTFR-B* 2012/36, S. Kingma en M.G.H. Schaper, 'De kwalificerende buitenlandse belastingplichtige in historisch en EU-rechtelijk perspectief', *WFR* 2014/659, paragraaf 4.6, B. Starink, *Belastingheffing over particulierpensioen en overheidspensioen in grensoverschrijdende situaties*, FM nr. 144, Deventer: Wolters Kluwer 2015, p. 101, J.J. van den Broek, 'Meneer Schumacker of het sprookje van het 90%-criterium', *NTFR* 2016/2041, A. Fitz Verploegh, *De effectivering van fiscale persoonlijke tegemoetkomingen van buitenlandse belastingplichtigen* (NOB/LOF-serie), Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 36 en H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 875-876 (randnr. 971).

73 Zie N.P. Schipper en D. Reins, 'Het nieuwe besluit inzake de keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen', *WFR* 2012/1396, paragraaf 4.

basis van het belastingverdrag ter heffing was toegewezen aan Nederland).⁷⁴ A-G Sharpston was met name gelet op het eerste punt van mening dat Kieback zich gedurende de periode van 1 januari tot en met 31 maart 2005 in een Schumacker-situatie bevond en Nederland dan ook gehouden was de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen *ten aanzien van deze periode*.⁷⁵

Het Hof van Justitie besliste echter anders. Het Hof herformuleerde de prejudiciële vraag van de verwijzende rechter en verklaarde uiteindelijk voor recht dat art. 39 EG zich er niet tegen verzet dat een lidstaat weigert rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van een niet-inwoner ‘op de grond dat, hoewel hij zijn gehele of nagenoeg gehele belastbare inkomen over [een] tijdvak in deze lidstaat heeft verworven, dit inkomen niet het belangrijkste deel van zijn belastbaar inkomen vormt over het betrokken jaar. De omstandigheid dat deze werknemer is vertrokken om zijn beroepsactiviteit te gaan uitoefenen in een derde staat, en niet in een andere lidstaat van de Unie, is niet van invloed op deze uitlegging’.⁷⁶

Op het eerste gezicht lijkt het hierdoor wellicht dat Kieback zich niet in een objectief vergelijkbare situatie bevond als gevolg van het inkomenscriterium: aangezien hij *over het gehele belastingjaar bezien* niet het belangrijkste deel van zijn inkomen in Nederland had verworven, was Nederland niet gehouden zijn persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen (ook niet gedurende een gedeelte van belastingjaar 2005). In de literatuur is het Kieback-arrest door verschillende auteurs in deze zin uitgelegd.⁷⁷ Bij nadere lezing van het arrest is de argumentatie van het Hof van Justitie mijns inziens echter anders, namelijk dat door Kieback niet aan het woonstaatscriterium werd voldaan. Na de herformulering van de prejudiciële vragen stelde het Hof direct vast dat het een situatie betreft waarin een in Nederland woonachtige belastingplichtige – anders dan Kieback – in aanmerking zou komen voor hypotheekrenteaftrek, zelfs indien hij in de loop van dat jaar is geëmigreerd en niet zijn gehele of nagenoeg gehele belastbare jaarinkomen heeft verworven in Nederland. Hiermee stond vast dat niet-inwoners zoals Kieback minder gunstig werden behandeld dan inwoners van Nederland. Er is evenwel slechts sprake van discriminatie wanneer verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties of wanneer dezelfde regel wordt toegepast op verschillende situaties, zodat de objectieve vergelijkbaarheid van Kieback in het licht van het doel en de inhoud van de Nederlandse bepalingen inzake de hypotheekrenteaftrek moest worden vastgesteld. Na een bevestiging van de vaste Schumacker-rechtspraak, vervolgde het Hof met de volgende precisering:

“28. Bij dergelijke fiscale voordelen, die samenhangen met de draagkracht van de betrokken belastingplichtige, volstaat de enkele omstandigheid dat een niet-ingezetene in de werkstaat inkomsten heeft verworven onder dezelfde voorwaarden als een ingezetene van die staat niet om zijn situatie objectief vergelijkbaar te maken met die van deze ingezetene. Om een dergelijke objectieve vergelijkbaarheid te kunnen vaststellen, is tevens vereist dat de woonlidstaat, vanwege het feit dat deze niet-ingezetene het belangrijkste deel van zijn inkomen in de werklidstaat

74 HR 13 december 2013, 12/02305, ECLI:NL:HR:2013:BZ1671, BNB 2014/39, r.o. 3.5.3.

75 A-G Sharpston, conclusie van 5 maart 2015 in zaak C-9/14 (Kieback), met name punt 20-21 en 30-32.

76 HvJ EU 18 juni 2015, zaak C-9/14 (Kieback), r.o. 36 en dictum.

77 Zie bijvoorbeeld B. Peeters, ‘Kieback: When Schumacker Emigrates...’, *EC Tax review* 2016/2, p. 58-69, p. 69, H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 1188-1189 (randnr. 1330) alsmede het commentaar bij het arrest van J.J.A.M. Korving in *NIFR* 2015/1876 en de noot van G.T.K. Meussen in *BNB* 2015/213.

heeft verworven, niet in staat is om hem de voordelen toe te kennen die voortvloeien uit de inaanmerkingneming van zijn gehele inkomen en van zijn persoonlijke en gezinssituatie."

Dit is één van de kernoverwegingen van het Kieback-arrest, aangezien het Hof van Justitie hierin benadrukt dat het feit dat Kieback zijn inkomsten heeft verworven onder dezelfde voorwaarden als een inwoner van Nederland (die eveneens per 1 april is gaan wonen en werken in de VS), niet volstaat om tot objectieve vergelijkbaarheid te kunnen concluderen.⁷⁸ Hiervoor is namelijk *tevens* vereist dat de woonstaat als gevolg hiervan geen rekening kan houden met Kieback zijn persoonlijke en gezinssituatie.⁷⁹ Met andere woorden: er moet zowel aan het inkomenscriterium als aan het woonstaatscriterium worden voldaan. Het Hof vervolgt hierna met een toetsing aan deze andere noodzakelijke voorwaarde van de Schumacker-criteria (het woonstaatscriterium):

"29. Wanneer de niet-ingezetene in de loop van het jaar vertrekt om zijn beroepsactiviteit in een ander land te gaan uitoefenen, rechtvaardigt niets het standpunt dat de woonstaat enkel en alleen op grond van dat feit niet in staat zal zijn om het gehele inkomen en de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokkene in aanmerking te nemen. Daar bovendien de betrokkene na dat vertrek achtereenvolgens of zelfs gelijktijdig in verschillende landen tewerkgesteld kan zijn geweest en het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen in een van deze landen heeft kunnen vestigen, kan de staat waar hij zijn beroepsactiviteit vóór dit vertrek uitoefende niet worden vermoed deze situatie gemakkelijker te kunnen beoordelen dan de staat, of in voorkomend geval de staten, waar hij na dat vertrek woonachtig is.

30. Dit zou slechts anders zijn, indien zou blijken dat de betrokkene in een jaar het belangrijkste deel van zijn inkomen en nagenoeg zijn volledige gezinsinkomen heeft verworven in de werkstaat, die hij in de loop van dat jaar heeft verlaten, aangezien deze staat dan in de beste positie zou verkeren om hem de voordelen toe te kennen die voortvloeien uit de inaanmerkingneming van zijn gehele inkomen en zijn persoonlijke en gezinssituatie.

31. Om vast te stellen of dit het geval is, dient alle informatie voorhanden te zijn die nodig is om de algehele fiscale draagkracht van een belastingplichtige te beoordelen, rekening houdend met de bron van zijn inkomen en zijn persoonlijke en gezinssituatie. Wil een dergelijke beoordeling in dit opzicht voldoende relevant zijn, dan moet de in aanmerking te nemen situatie betrekking hebben op het gehele betrokken belastingjaar, aangezien dit tijdvak in het algemeen wordt verondersteld het tijdvak te zijn dat in het merendeel van de lidstaten wordt gebruikt voor de vaststelling van de inkomstenbelasting, hetgeen overigens ook in Nederland het geval is."

Het Hof beschrijft in r.o. 29 in abstracto een tweetal situaties waarin een werknemer, die gedurende het jaar in een andere staat beroepsactiviteiten gaat uitoefenen, in de regel nog altijd in de woonstaat kan worden belast met inachtneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie (en derhalve niet aan het woonstaatscriterium voldoet). In de eerste situatie lijkt het Hof het geval voor ogen te hebben waarin een belastingplichtige een gedeelte van het jaar in een andere lidstaat werkzaam is, maar toch voldoende inkomsten geniet in zijn woonstaat om aldaar de belastingvoordelen te ontvangen in verband met

⁷⁸ HvJ EU 18 juni 2015, zaak C-9/14 (*Kieback*), r.o. 28 eerste zin. Hier lijkt het Hof direct in te gaan op de andersluidende visie van A-G Sharpston die in haar conclusie de objectieve vergelijkbaarheid sterk had gekoppeld aan het feit dat indien Kieback van 1 januari tot 31 maart 2005 in Nederland had gewoond (en dan was verhuisd naar de VS), voor hem dezelfde belastbare grondslag had gegolden (louter het Nederlandse inkomen), maar wél hypotheekrenteaftrek zou zijn verleend. Zie A-G Sharpston, conclusie van 5 maart 2015 in zaak C-9/14 (*Kieback*), met name punt 30-32.

⁷⁹ HvJ EU 18 juni 2015, zaak C-9/14 (*Kieback*), r.o. 28 laatste zin (cursivering NS).

zijn persoonlijke en gezinssituatie (voor het gehele jaar).⁸⁰ De tweede situatie betreft die waarin de werknemer emigreert en gaat wonen in dezelfde staat als waar hij vanaf dat moment zijn beroepsactiviteiten gaat uitoefenen. De nieuwe woonstaat is dan in een betere positie om de volledige fiscale draagkracht van de belastingplichtige te beoordelen dan de voormalige werkstaat.⁸¹

Wanneer we deze zienswijze van het Hof toepassen op de casus van Kieback kan de voormalige werkstaat (Nederland) de persoonlijke en gezinssituatie niet gemakkelijker beoordelen dan de staat waar Kieback na dat vertrek woonachtig is (de VS). De (voormalige) werkstaat is dan ook niet gehouden zijn persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen. Hierop wordt vervolgens in r.o. 30 slechts een uitzondering geformuleerd voor de situatie dat een niet-inwoner als Kieback over het gehele jaar bezien, kort gezegd, nagenoeg zijn volledige gezinsinkomen in de werkstaat (Nederland) had verworven.⁸² Dit vanuit de gedachte dat onder die omstandigheden alsnog een Schumacker-situatie zou ontstaan, daar de (nieuwe) woonstaat de persoonlijke en gezinssituatie in dat geval niet in aanmerking kan nemen.⁸³ Aangezien deze uitzondering niet van toepassing is in de situatie van Kieback, is Nederland niet gehouden hypotheekrentaftrek te verlenen voor de periode van 1 januari tot en met 31 maart 2005. Kieback bevindt zich, gelet op de toe te passen beoordeling over het *gehele* belastingjaar 2005⁸⁴, immers niet in een Schumacker-situatie. Het feit dat hij is verhuisd naar een derde staat (de VS) en niet naar een andere lidstaat is overigens niet van invloed op deze uitlegging, aldus het Hof in reactie op de tweede prejudiciële vraag.⁸⁵

Hieruit volgt dat Kieback niet objectief vergelijkbaar is met een inwoner. Dit echter niet als gevolg van het inkomenscriterium, maar op grond van het *woonstaatscriterium*: aangezien hij circa 60% van zijn inkomsten gedurende het jaar genoot in zijn nieuwe woonstaat, de VS, was dat land voldoende in staat om de volledige persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen voor belastingjaar 2005.⁸⁶ Ik maak dit op uit de samenhang van de hiervoor geciteerde rechtsoverwegingen. Hoewel het Hof hierin overweegt welke staat de algehele fiscale draagkracht 'gemakkelijker [kan] beoordelen' c.q. hiertoe in de 'beste positie' is, betreft dit in feite de verdeling van de verplichtingen tussen woon- en werkstaat in het

80 HvJ EU 18 juni 2015, zaak C-9/14 (*Kieback*), r.o. 29 eerste zin.

81 HvJ EU 18 juni 2015, zaak C-9/14 (*Kieback*), r.o. 29 laatste zin.

82 HvJ EU 18 juni 2015, zaak C-9/14 (*Kieback*), r.o. 30.

83 In dat geval ontstaat in feite alsnog een klassieke Schumacker-situatie zoals omschreven in HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), r.o. 36-38.

84 HvJ EU 18 juni 2015, zaak C-9/14 (*Kieback*), r.o. 31. Het Hof benoemt hierbij vervolgens dat dit uitgangspunt (beoordeling op basis van het gehele belastingjaar) ook de boventoon voerde in de aanbeveling van de Europese Commissie van 21 december 1993 betreffende belastingen op bepaalde inkomsten die door niet-ingezetenen verworven zijn in een andere lidstaat dan die waarvan zij ingezetene zijn, nr. 94/79, Pb EG 10 februari 1994, nr. L 39/22, V-N 1994, p. 892. Zie HvJ EU 18 juni 2015, zaak C-9/14 (*Kieback*), r.o. 32-33.

85 HvJ EU 18 juni 2015, zaak C-9/14 (*Kieback*), r.o. 35-36.

86 In gelijke zin: I. de Groot, 'Case X (C-283/15) and the Myth of "Schumacker's 90% Rule"', *Intertax* 2017/8, p. 567-576, p. 574: 'the CJEU therefore seems to be of the opinion that even if the State of residence is a third country (for part of the year), this State is, in principle, in the best position to take account of the personal and family situation.' Anders: o.a. H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 1188-1189 (randnr. 1330), J.J.A.M. Korving in *NTFR* 2015/1876 en G.T.K. Meussen in zijn noot bij het arrest in *BNB* 2015/213 die van mening zijn dat Kieback door het Hof niet objectief vergelijkbaar werd geacht op grond van het inkomenscriterium.

kader van de Schumacker-doctrine.⁸⁷ Gelet hierop impliceert het arrest mijns inziens dan ook dat indien de nieuwe woonstaat van Kieback een lidstaat van de EU was geweest, deze staat Unierechtelijk de verplichting zou hebben gehad om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen voor het *gehele* belastingjaar 2005. Dit zou in feite neerkomen op een extensieve toepassing van het De Groot-arrest, waarin is bepaald dat als uitgangspunt de woonstaat de persoonlijke en gezinssituatie *volledig* in aanmerking dient te nemen.⁸⁸ Aldus wordt voorkomen dat een werknemer in intra EU-situaties noch in de woonstaat noch in de werkstaat wordt belast met inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie.⁸⁹ Aangezien Kieback procedeerde tegen werkstaat Nederland, bood dit hem echter geen soelaas, terwijl hij zich jegens zijn nieuwe woonstaat, de VS, uiteraard evenmin succesvol op art. 39 EG kon beroepen.

4.3.5 X: nuancering belang inkomenscriterium; fractionele Schumacker-situatie

De belangrijkste verduidelijking van de Schumacker-criteria komt voort uit het in 2017 gewezen X-arrest. Dit is het nieuwe standaardarrest op dit gebied, meer specifiek ten aanzien van de toepassing ervan in driehoekssituaties. Hoewel het Kieback-arrest in dit kader rechtsontwikkeling had opgeleverd ten aanzien van het woonstaatscriterium, was de nadere precisering van het inkomenscriterium nog altijd achterwege gebleven. Meer concreet was duidelijkheid geboden ten aanzien van de vraag welk deel van het belastbare inkomen ten minste in de werkstaat moet worden verworven om aan deze (sub)voorwaarde voor objectieve vergelijkbaarheid te voldoen. Enerzijds kon op grond van het D-arrest worden betoogd dat 10% ('een niet-wezenlijk deel') onvoldoende was om vergelijkbaar te zijn met een inwoner (ook als in de woonstaat geen belastingvoordelen in verband met de persoonlijke en gezinssituatie worden toegekend wegens de afwezigheid van belastingheffing). Anderzijds leek uit de arresten Meindl en Commissie/Estland te volgen dat wanneer het inkomen uit de werkstaat 50% van het (gezins)inkomen bedraagt, terwijl in de woonstaat geen belastbare inkomsten van betekenis worden genoten, men in ieder geval voldoet aan de Schumacker-criteria.⁹⁰ Waar de exacte grens ligt, zo deze al zou bestaan (quod non), was hiermee echter allerm minst duidelijk. Hier komt bij dat de terminologie die door het Hof van Justitie wordt gehanteerd, niet eenduidig is (wisselend wordt gesproken over 'het grootste deel van het inkomen' en 'nagenoeg het gehele (gezins)

87 Zie voor deze terminologie bijvoorbeeld ook HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 90 inzake de verplichtingen van de woonstaat en de koppeling hiervan aan de lidstaat die 'het beste in staat' is om de draagkracht te kunnen beoordelen. Dit is ook in latere rechtspraak bevestigd, bijvoorbeeld in HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), r.o. 43.

88 HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*). Zie paragraaf 5.2.2 voor de behandeling van dit arrest.

89 HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 101. Het Hof overweegt hierin dat de lidstaten ervoor dienen te zorgen dat de persoonlijke en gezinssituatie van belastingplichtigen volledig in aanmerking wordt genomen (onafhankelijk of dit nu volledig in de woonstaat of (gedeeltelijk) in de werkstaat is).

90 N.P. Schipper en D. Reins, 'Het nieuwe besluit inzake de keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen', *WFR* 2012/1396, paragraaf 4. Al werd het Commissie/Estland-arrest door andere auteurs ook wel uitgelegd als een specifiek geval c.q. uitzondering op de Schumacker-criteria voor situaties waarin het belastbare wereldinkomen minder bedraagt dan de belastbare som in de woonstaat. Zie o.a. P. Kavelaars in zijn noot bij HR 22 april 2016, 15/01467, ECLI:NL:HR:2016:696, *BNB* 2016/131 en J.J.A.M. Korving in zijn commentaar in *NTFR* 2016/2344.

inkomen').⁹¹ Dit komt de rechtszekerheid uiteraard niet ten goede. Daarnaast roept het de vraag op of een belastingplichtige met lege handen staat indien hij zijn inkomsten in meerdere werkstaten verdient, waarbij in geen van deze lidstaten het inkomen grotendeels c.q. nagenoeg geheel wordt verworven.⁹²

In de lagere rechtspraak in Nederland werd in het verleden ook voornamelijk belang gehecht aan het feit of een belastingplichtige zijn inkomen nagenoeg geheel in Nederland had verworven.⁹³ Ook Rechtbank Haarlem paste een dergelijk '90%-criterium' toe in een zaak waarin de belastingplichtige (voetbalmakelaar X) woonachtig was in Spanje en zijn arbeidsinkomen voor circa 60% in Nederland verdiende en voor 40% in Zwitserland. Zijn partner genoot geen inkomsten. De rechtbank oordeelde dat belanghebbende niet aan de Schumacker-criteria voldeed, aangezien hij zijn gezinsinkomen niet voor het grootste deel en nagenoeg geheel in Nederland had verworven.⁹⁴ De Hoge Raad had echter gereede twijfel over de toepassing van de Schumacker-rechtspraak in dit bijzondere geval en verwees de zaak uiteindelijk naar het Hof van Justitie.⁹⁵ Dit leidde tot de X-zaak, ofwel het tweewerkstaten-arrest.⁹⁶

In de prejudiciële procedure stond centraal of Nederland hypotheekrenteaftrek moest verlenen voor de Spaanse eigen woning van X en, zo ja, of Nederland deze aftrek volledig of naar evenredigheid (60%) diende toe te staan. Het Hof van Justitie oordeelde uiteindelijk dat dit laatste het geval is. Hiertoe herhaalde het Hof eerst de vaste rechtspraak, waarbij de overwegingen uit het Kieback-arrest inzake de dubbele Schumacker-toets werden bevestigd: er dient zowel aan het inkomenscriterium als aan het woonstaatscriterium te worden voldaan.⁹⁷ In dit kader overwoog het Hof als volgt in de specifieke situatie van X:

91 Zie in dit verband bijvoorbeeld het verschil in woordkeus in HvJ EG 1 juli 2004, zaak C-169/03 (*Wallentin*), r.o. 17 ('het grootste deel') en HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 89 ('geheel of nagenoeg geheel'). Zie hierover ook O. Schmidt-Heß, 'Die Fortentwicklung der Schumacker-Rechtsprechung durch das Urteil des EuGH v. 9.2.2017 in der Rechtssache X, C-283/15', *Internationale Steuerrecht* 2017/14, p. 549-555, p. 551.

92 Dit werd in het verleden aangenomen in de literatuur. Zie bijvoorbeeld P.J. Wattel, 'Red herrings in direct tax cases before the ECJ', *Legal Issues of Economic Integration* 2004/2, p. 81-95, p. 85 en A. Cordewener, 'Personal Income Taxation of Non-residents and the Increasing Impact of the EC Treaty Freedoms', in: D. Weber (red.), *The Influence of European Law on Direct Taxation, EUCOTAX series on European Taxation*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2007, p. 62-63. Zie ook E. Lachmayer & D. Pfau, 'Abgehen von der Schumacker-Doktrin: Führt die Rechtssache X, C-283/15, zu einem Paradigmenwechsel?', *Steuer und Wirtschaft International* 2016/11, p. 556-565.

93 Zie bijvoorbeeld Hof 's-Hertogenbosch 11 oktober 2006, 03/00788, ECLI:NL:GHSHE:2006:AZ8731, V-N 2007/17.20, Hof 's-Hertogenbosch 17 oktober 2007, 03/00503, ECLI:NL:GHSHE:2007:BB7900, NTFR 2007/2115, Hof 's-Hertogenbosch 7 juli 2011, 09/00160, ECLI:NL:GHSHE:2011:BT8219, NTFR 2011/2516, Rb. Breda 15 februari 2010, 09/01556, ECLI:NL:RBBRE:2010:BL6088, NTFR 2010/905, Rb. Breda 18 april 2011, 10/2769, ECLI:NL:RBBRE:2011:BQ3849, NTFR 2011/1377, Rb. Breda 6 juli 2011, 09/1465, ECLI:NL:RBBRE:2011:BR5365 en Rb. Breda 30 november 2011, 10/2852, ECLI:NL:RBBRE:2011:BU8318.

94 Rb. Haarlem 18 november 2011, 11/2139, ECLI:NL:RBHAA:2011:BU6522, r.o. 4.6. Zie over de verhouding van deze uitspraak tot de rechtspraak van het Hof van Justitie reeds N.P. Schipper en D. Reins, 'De Schumacker-criteria nader beschouwd', *WFR* 2012/703, paragraaf 4.

95 HR 22 mei 2015, 13/03468, ECLI:NL:HR:2015:1258, *BNB* 2015/212.

96 HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X).

97 HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X), r.o. 37-38 onder verwijzing naar HvJ EU 18 juni 2015, zaak C-9/14 (*Kieback*), r.o. 28.

“39. Wanneer de niet-ingezetene op het grondgebied van een lidstaat waar hij een deel van zijn werkzaamheden verricht, 60% van het totaal van zijn wereldinkomen ontvangt, rechtvaardigt niets de constatering dat de woonlidstaat op die enkele grond geen rekening zal kunnen houden met al zijn inkomen en zijn persoonlijke en gezinssituatie. Dat zou slechts anders zijn indien mocht blijken dat de belanghebbende op het grondgebied van de woonlidstaat geen enkel inkomen heeft ontvangen of een zodanig gering inkomen dat die staat hem niet de voordelen kan toekennen waarop aanspraak ontstaat wanneer al zijn inkomen en zijn persoonlijke en gezinssituatie in de beschouwing worden betrokken.

40. Dat is kennelijk het geval met X, die blijkens de stukken in het bij het Hof ingediende dossier in de loop van het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingjaar op het grondgebied van zijn woonlidstaat, te weten het Koninkrijk Spanje, geen inkomen had.

41. Aangezien X zijn persoonlijke en gezinssituatie niet in aanmerking kan doen nemen door die lidstaat en evenmin door de lidstaat op het grondgebied waarvan hij 60% van het totaal van zijn arbeidsinkomsten ontvangt, te weten het Koninkrijk der Nederlanden, moet worden vastgesteld dat sprake is van discriminatie in zijn nadeel in de zin van de rechtspraak (...).”

Het feit dat X zijn belastbare inkomen niet nagenoeg geheel in Nederland had verdiend, maar in meerdere werkstaten, doet hier niet aan af:

“42. (...) Het beslissende criterium blijft immers dat een lidstaat de persoonlijke en gezinssituatie van een belastingplichtige voor de belastingheffing niet in aanmerking kan nemen wegens gebrek aan voldoende belastbaar inkomen, terwijl met die situatie elders wel rekening kan worden gehouden omdat de belanghebbende daar voldoende inkomen ontvangt.”

Met bovenstaande rechtsoverweging stelde het Hof van Justitie, in navolging van A-G Wathelet, buiten iedere twijfel dat het woonstaatcriterium centraal staat binnen de Schumacker-rechtspraak.⁹⁸ De vervolgvraag was welke werkstaat of werkstaten de persoonlijke en gezinssituatie van X in aanmerking moest(en) nemen, en in welke mate. Hierbij verduidelijkte het Hof allereerst dat onder een ‘werklidstaat’ moet worden begrepen ‘iedere lidstaat die heffingsbevoegdheid heeft voor arbeidsinkomen dat door een niet-ingezetene op zijn grondgebied wordt ontvangen, ongeacht op welke plaats feitelijk arbeid wordt verricht’.⁹⁹

Vervolgens oordeelde het Hof van Justitie dat ieder van deze werklidstaten de belastingvoordelen in verband met de persoonlijke en gezinssituatie naar evenredigheid moet toekennen. Hierbij neemt het Hof de vaste rechtspraak op het gebied van de verdeling van heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten in beschouwing, waaruit volgt dat deze vrijheid van de lidstaten ‘moet worden verzoend met de noodzaak te waarborgen dat

⁹⁸ Zie in dit verband ook I. de Groot, ‘Case X (C-283/15) and the Myth of “Schumacker’s 90% Rule”’, *Intertax* 2017/8, p. 567-576, H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 1186 (randnr. 1325) en H. Niesten, ‘Case X v. Staatssecretaris van Financiën: Fractional Allocation of Personal and Family Tax Benefits for EU Resident Individuals with Multi-State Income’, *EC Tax review* 2017/4, p. 201-213, p. 209.

⁹⁹ HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X), r.o. 44, 45 en 49. Het ligt voor de hand dit uit te leggen als: arbeidsinkomen waarover onder de wetgeving van die lidstaat daadwerkelijk heffingsrecht wordt uitgeoefend (in plaats van inkomsten die op grond van het belastingverdrag ‘mogen worden belast’ in die staat). Zie CFE ECJ Task Force, ‘Opinion Statement ECJ-TF 4/2017 on the Decision of the Court of Justice of the European Union of 9 February 2017 in X (Case “Pro-Rata Personal Deductions”)', Concerning Personal and Family Tax Benefits in Multi-State Situations’, *European Taxation* 2018/2, p. 163-169, p. 168.

belastingplichtigen hun gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen'.¹⁰⁰ Gelet hierop besluit het Hof uiteindelijk als volgt:

"48. Ingeval een zelfstandige zijn belastbaar inkomen ontvangt op het grondgebied van meerdere lidstaten, niet zijnde zijn woonlidstaat, kan die verzoening slechts worden bereikt wanneer hem wordt toegestaan zijn recht op aftrek van negatieve inkomsten bij elk van de werklidstaten die dat belastingvoordeel toekennen geldend te maken naar verhouding van het aandeel van zijn inkomen op het grondgebied van elke lidstaat, waarbij het aan hem is om de bevoegde nationale instanties alle gegevens over zijn wereldinkomen te verschaffen aan de hand waarvan dat prorata kan worden bepaald.

49. Op de tweede vraag moet dan ook worden geantwoord dat het uit het antwoord op de eerste vraag voortvloeiende verbod geldt voor elke werklidstaat op het grondgebied waarvan een zelfstandige inkomen ontvangt op grond waarvan hij er een overeenkomstig recht op aftrek geldend kan maken, naar verhouding van het aandeel van dat inkomen dat de zelfstandige op het grondgebied van elk van de werklidstaten ontvangt. Daarbij is een 'werklidstaat' iedere lidstaat die heffingsbevoegdheid heeft voor arbeidsinkomen dat door een niet-ingezeten op zijn grondgebied wordt ontvangen, ongeacht op welke plaats feitelijk arbeid wordt verricht. "

Nederland is in de situatie van X als werkstaat dan ook gehouden de hypotheekrenteaftrek pro rata te verlenen. In reactie op de derde prejudiciële vraag, antwoordde het Hof dat het feit dat X een deel van zijn inkomen heeft genoten op het gebied van een derde staat (Zwitserland), hierop niet van invloed is.¹⁰¹ Net als in het Kieback-arrest bestaat dus geen garantie dat de persoonlijke en gezinssituatie feitelijk volledig in aanmerking wordt genomen indien een belastingplichtige mede in derde staten werkzaam is.¹⁰²

De vierde vraag betrof de relevantie van een eventuele verrekening van de hypotheekrenteaftrek in het woonland met inkomsten uit latere belastingjaren. De vraag of dit van invloed zou zijn werd echter niet-ontvankelijk verklaard wegens het hypothetische karakter ervan. Dit aangezien X in latere jaren geen positief inkomen had genoten in Spanje en inmiddels was geëmigreerd.¹⁰³

Met het X-arrest is de gewenste rechtsontwikkeling ten aanzien van het inkomenscriterium uiteindelijk dan ook gekomen. Het Hof van Justitie bevestigt hiermee expliciet dat het geen vereiste is dat een belastingplichtige zijn belastbare inkomen nagenoeg geheel (of

¹⁰⁰ HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X), r.o. 46-47.

¹⁰¹ HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X), r.o. 50-52. Dit sluit aan bij het oordeel in HvJ EU 18 juni 2015, zaak C-9/14 (Kieback), r.o. 35.

¹⁰² In gelijke zin: I. de Groot, 'Case X (C-283/15) and the Myth of "Schumacker's 90% Rule"', *Intertax* 2017/8, p. 567-576, p. 573 en 576. Kennelijk anders: H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 1190 (randnr. 1331) die de verwachting uitspreekt dat indien X in de andere werkstaat (in casu Zwitserland) geen overeenkomstig recht op aftrek van negatieve inkomsten uit eigen woning geldend kan maken, Nederland gehouden is 100% van dit belastingvoordeel te verlenen. Dit in navolging van *Redactie Vakstudie Nieuws* die dit opmerkte in de aantekening bij HR 12 mei 2017, 13/03468, ECLI:NL:HR:2017:848, BNB 2017/122, V-N 2017/25.9. Naar mijn mening volgt dit echter niet uit het arrest van het Hof van Justitie. Zie in dit verband ook paragraaf 4.4. Mijs inziens bestaat in de situatie van X slechts objectieve vergelijkbaarheid ten opzichte van een inwoner van Nederland, en bijgevolg recht op hypotheekrenteaftrek, in de mate dat zijn arbeidsinkomen ter heffing is toegewezen aan Nederland (in casu circa 60%). Niesten lijkt overigens in latere publicaties haar standpunt te hebben gewijzigd. Zie H. Niesten, 'Pro Rata Deduction of Negative Income from Income Received in Each Member State', *European Taxation* 2018/2, p. 116-120, paragraaf 5.3.2.

¹⁰³ HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X), r.o. 53-55.

grotendeels) in één lidstaat verwerft. Deze conclusie is wellicht enigszins bevreemdend indien dit wordt vergeleken met het dictum van het klassieke Schumacker-arrest, waarin dit vrijwel letterlijk is opgenomen.¹⁰⁴ Achteraf dient te worden geconcludeerd dat het feit dat Roland Schumacker zijn inkomen *nagenoeg geheel* in de werkstaat verwierf, niet een zelfstandige voorwaarde maar slechts een omstandigheid was waaronder de discriminatie optrad (het in de woonstaat noch in de werkstaat in aanmerking nemen van de persoonlijke en gezinssituatie).¹⁰⁵ Na het X-arrest is immers duidelijk dat voor het optreden van een Schumacker-situatie doorslaggevend is dat de woonstaat 'de persoonlijke en gezinssituatie van een belastingplichtige voor de belastingheffing niet in aanmerking kan nemen wegens gebrek aan voldoende belastbaar inkomen, terwijl met die situatie elders wel rekening kan worden gehouden omdat de belanghebbende daar voldoende inkomen ontvangt'.¹⁰⁶ De Schumacker-doctrine is dan ook geen set van harde regels, maar een principe waarvan de toepassing in verschillende gevallen inmiddels duidelijk is geworden in de rechtspraak.

Het uitgangspunt van de Schumacker-doctrine is na het X-arrest nog altijd volledig in stand: het is in beginsel aan de woonstaat om de persoonlijke en gezinssituatie van natuurlijke personen in aanmerking te nemen.¹⁰⁷ Dit is in overeenstemming met onder meer het De Groot-arrest, waarin dit uitgangspunt reeds werd bevestigd.¹⁰⁸ Indien de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie in de woonstaat echter niet (volledig) mogelijk is wegens de omstandigheid dat (een deel van) het inkomen van de belastingplichtige ter heffing is toegewezen aan één of meer andere lidstaten, treedt een

104 Hierin verklaarde het Hof van Justitie immers voor recht dat het niet in aanmerking nemen van de persoonlijke en gezinssituatie van een niet-inwoner in strijd is met het vrije verkeer van werknemers 'wanneer, (...) de [niet-inwoner] zijn inkomen geheel of vrijwel uitsluitend verwerft door de in de eerste staat verrichte arbeid en in de tweede staat onvoldoende inkomsten geniet om aldaar aan een belastingheffing te worden onderworpen, waarbij rekening kan worden gehouden met zijn persoonlijke en gezinssituatie'.

105 N.P. Schipper en D. Reins, 'Het nieuwe besluit inzake de keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen', *WFR* 2012/1396, paragraaf 4.

106 HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X), r.o. 42. Zie hierover ook: CFE ECJ Task Force, 'Opinion Statement ECJ-TF 4/2017 on the Decision of the Court of Justice of the European Union of 9 February 2017 in X (Case "Pro-Rata Personal Deductions")', Concerning Personal and Family Tax Benefits in Multi-State Situations', *European Taxation* 2018/2, p. 163-169.

107 Zie HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X), r.o. 37-38. In gelijke zin: B. Opmeer, 'Kwalificerende buitenlandse belastingplicht: zit Nederland op verkeerd spoor?', *MBB* 2017/7-8, p. 249-258, p. 253-254. Minder stellig: P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 862 die naar aanleiding van het X-arrest opmerken: 'we applaud this judgment, but it is not clear whether the Court will extend this reasoning to three state situations in which sufficient income is earned in the residence state to fully deduct that Member State's person-related deductions. In such a case, the Court may still stick to its – in our view erroneous – Schumacker doctrine.'

108 HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*). Zie paragraaf 5.2.2 voor de behandeling van dit arrest en paragraaf 5.3.4 voor de overeenkomsten en verschillen ten opzichte van het X-arrest.

Schumacker-situatie op.¹⁰⁹ In dat geval rust op de werkstaat (of werkstaten) alsnog de verplichting om belastingvoordelen te verlenen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige.

4.3.6 Overzicht van de Schumacker-criteria

Aan de hiervoor besproken jurisprudentie kan op hoofdlijnen een tweetal criteria worden ontleend om de objectieve vergelijkbaarheid van niet-inwoners vast te stellen met betrekking tot belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie (volledige fiscale draagkracht): het woonstaatscriterium en het inkomenscriterium.¹¹⁰

Om in de werkstaat in aanmerking te komen voor een inwonerbehandeling is ten eerste vereist dat de lidstaat waarin een belastingplichtige woonachtig is geen rekening kan houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie, althans dat de hiermee verbonden belastingvoordelen niet volledig kunnen worden geëffectueerd.¹¹¹ Dit wegens onvoldoende belastbare grondslag c.q. verschuldigde belasting in de woonstaat, terwijl de belastingvoordelen in verband met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige evenmin kunnen worden vergolden bij zijn partner (woonstaatscriterium).¹¹²

Als tweede voorwaarde geldt dat het inkomen geheel of gedeeltelijk aan de werkstaat ter heffing is toegewezen en aldaar wordt belast (inkomenscriterium). Een minimumgrens

109 Dit betekent mijns inziens dat de uitkomst van het De Groot-arrest in zoverre achterhaald is. Hoewel het principe dat uit het De Groot-arrest volgt nog altijd geldend recht is – indien de woonstaat de persoonlijke en gezinssituatie volledig in aanmerking *kan* nemen wegens voldoende belastbare (binnenlandse) grondslag, bestaat hiertoe Unierechtelijk tevens de *verplichting* – was het volledig in aanmerking nemen hiervan door de woonstaat in de specifieke situatie van De Groot feitelijk niet mogelijk (althans niet in hetzelfde belastingjaar). De aftrekpost voor de betaalde alimentatie oversteeg het binnenlandse inkomen in dat geval namelijk ruimschoots, terwijl de betrokken lidstaten gezamenlijk wel de persoonlijke en gezinssituatie volledig in aanmerking hadden kunnen nemen. Dit feit werd miskend door A-G Wathelet in zijn conclusie van 7 september 2016, zaak C-283/15 (X), voetnoot 25 waarin hij opmerkt dat De Groot zijn persoonlijke en gezinssituatie in zijn woonstaat (Nederland) in aanmerking kon worden genomen omdat hij er voldoende inkomsten had genoten. Zie over de verhouding van deze arresten uitgebreider paragraaf 5.3.4 (inzake doorschuifregelingen).

110 Deze voorwaarden worden ook in de recente rechtspraak nog altijd benoemd. Zie HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X), r.o. 37-38 onder verwijzing naar HvJ EU 18 juni 2015, zaak C-9/14 (*Kieback*), r.o. 28. Ik benoem de twee voorwaarden hier bewust in deze volgorde omdat de beoordeling in het kader van Schumacker-rechtspraak start bij de belastingpositie in de woonstaat (gezien de hoofdregel bij de inaanmerkingneming van de fiscale draagkracht). Zie over deze voorwaarden ook de conclusie van A-G Wathelet van 7 september 2016, zaak C-283/15 (X), punt 33 e.v.

111 In de woorden van het Hof: ‘indien mocht blijken dat de belanghebbende op het grondgebied van de woonlidstaat geen enkel inkomen heeft ontvangen of *een zodanig gering inkomen dat die staat hem niet de voordelen kan toekennen waarop aanspraak ontstaat wanneer al zijn inkomen en zijn persoonlijke en gezinssituatie in de beschouwing worden betrokken*’. Zie HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X), r.o. 39 (cursivering NS). Een voorbeeld waarbij in de woonstaat de belastingvrije som gedeeltelijk, maar niet volledig kon worden geëffectueerd op het binnenlandse inkomen is HvJ EU 10 mei 2012, zaak C-39/10 (*Commissie/Estland*).

112 Dit kan bijvoorbeeld ontstaan doordat de positieve belastbare grondslag (vrijwel) volledig wordt vrijgesteld op basis van de toepasselijke belastingverdragen. Zie ook de conclusie van A-G Wathelet van 7 september 2016, zaak C-283/15 (X), punt 34, die het woonstaatscriterium opsplijt in twee subonderdelen, hetgeen echter per saldo op hetzelfde neerkomt.

in de vorm van een percentage kan mijns inziens niet aan de jurisprudentie worden ontleend.^{113, 114} Als aan het woonstaatscriterium wordt voldaan, geldt mijns inziens het volgende. Indien in één werkstaat belastbaar inkomen wordt genoten, dan is deze staat gehouden de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen. Als het inkomen echter in meerdere werkstaten wordt verdiend, dan bestaat deze verplichting voor ieder van de werkstaten (voor zover dit lidstaten zijn), naar evenredigheid van het aldaar belastbare inkomen. Het inkomenscriterium vervult in dit verband *de facto* een toewijzingsregel ter bepaling door welke lidstaat of lidstaten de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking moet worden genomen in Schumacker-situaties. Meer concreet bestaat in een Schumacker-situatie met meerdere werkstaten, in afwijking van de hoofdregel, mijns inziens in de werkstaten (slechts) objectieve vergelijkbaarheid met een inwoner in de mate dat het wereldinkomen belastbaar is in de desbetreffende staat.¹¹⁵

Bij de beoordeling op grond van de Schumacker-criteria worden inkomsten die naar hun aard geen belastbaar inkomen vormen buiten beschouwing gelaten.¹¹⁶ Dit aangezien die geen onderdeel van de grondslag zijn waarop de belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie kunnen worden verleend. Daarnaast dient

113 Zie HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X), r.o. 42, hiervoor geciteerd. Zie in dit kader ook de conclusie van A-G Wathelet van 7 september 2016, zaak C-283/15 (X), punt 40, 41 en 48, A-G Mengozzi in zijn conclusie van 12 juli 2012 in zaak C-168/11 (Beker), punt 39 en A-G Léger in zijn conclusie van 22 november 1994 in zaak C-279/93 (Schumacker), punt 76.

114 Het Hof van Justitie heeft tot op heden in geen enkele zaak geoordeeld dat een belastingplichtige niet aan de Schumacker-criteria voldeed in gevallen waarin geen inkomsten van betekenis werden verworven in de woonstaat. Bijzonder geval is in dit verband echter HvJ EG 5 juli 2005, zaak C-376/03 (D.). In deze zaak werd geoordeeld dat D. niet vergelijkbaar was met een inwoner aangezien bij hem slechts 10% ('een niet-wezenlijk deel') van zijn vermogen in de bronstaat aan belastingheffing was onderworpen. De omstandigheid dat D. in zijn woonstaat, waar zijn vermogen zich voor 90% bevond, niet in de heffing werd betrokken (wegens de afschaffing van de vermogensbelasting), deed hier niet aan af. Uit het D-arrest wordt niet duidelijk of het feit dat slechts 10% van D. zijn vermogen in de bronstaat belastbaar was of het feit dat het belangrijkste deel van zijn vermogen in zijn woonstaat was gelegen uiteindelijk doorslaggevend werd geacht. Mede gelet op het dictum en de latere rechtspraak ben ik thans van mening dat laatstgenoemde omstandigheid bepalend was. D. zijn omvangrijke vermogen bevond zich grotendeels in zijn woonstaat Duitsland en indien deze staat een vermogensbelasting had geheven, dan had deze staat rekening kunnen houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie. Zo bezien was in dit geval niet voldaan aan het woonstaatscriterium.

115 Althans met betrekking tot de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie. Dit aangezien onder dergelijke omstandigheden niet één specifieke staat in 'de beste positie' is om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen, maar deze verantwoordelijkheid wordt gedeeld. Uit het X-arrest van het Hof wordt de exacte benadering op dit punt overigens niet geheel duidelijk, zie HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X), r.o. 46-49. Een alternatieve lezing zou kunnen zijn dat het slechts evenredig verlenen kan worden gerechtvaardigd op grond van dwingende redenen van algemeen belang (evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid en voorkoming van dubbele verliesaftrek). Dit laatste ligt naar mijn mening echter niet voor de hand, mede aangezien het Hof het niet van belang acht of men gedeeltelijk in een derde land wordt belast. Aangezien voor derde landen geen Unierechtelijke verplichtingen bestaan, is het voorkomen van dubbele voordelen dan doorgaans niet aan de orde (in welk kader de uitzonderingen in het De Groot-arrest in het bijzonder worden geplaatst).

116 HvJ EG 1 juli 2004, zaak C-169/03 (Wallentin) en HvJ EG 25 januari 2007, zaak C-329/05 (Meindl). Dit wordt beoordeeld naar de maatstaven van de staat waar de inkomsten/betalingen ter heffing aan zijn toegewezen.

het gehele belastingjaar in ogenschouw te worden genomen bij de vaststelling van de objectieve vergelijkbaarheid in het kader van deze rechtspraak.¹¹⁷

4.4 Conclusie en samenvatting

Sinds het Schumacker-arrest uit 1995 is de jurisprudentie inzake belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie verder ontwikkeld en verscheidene keren gepreciseerd door het Hof van Justitie. Het uitgangspunt van dit klassieke arrest is echter nog altijd vaste rechtspraak: de situatie van inwoners en niet-inwoners is in het algemeen niet vergelijkbaar met betrekking tot de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie (subjectgebonden belastingvoordelen). In beginsel accepteert het Hof derhalve het binnen het internationale belastingrecht gebruikelijke onderscheid tussen inwoners en niet-inwoners ter zake van de inaanmerkingneming van de fiscale draagkracht. Een uitzondering hierop geldt indien een niet-inwoner zich in een zogenoemde Schumacker-situatie bevindt. Onder dergelijke omstandigheden dient de werkstaat, in afwijking van de hoofdregel, wel rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van een niet-inwoner. Het is dan ook van belang wanneer een belastingplichtige aan de voorwaarden van de Schumacker-doctrine voldoet en wat de reikwijdte van deze jurisprudentie is.

Uit het nieuwe standaardarrest op dit gebied, het X-arrest uit 2017, volgt dat voor het optreden van een Schumacker-situatie beslissend is dat de woonstaat 'de persoonlijke en gezinssituatie van een belastingplichtige voor de belastingheffing niet in aanmerking kan nemen wegens gebrek aan voldoende belastbaar inkomen, terwijl met die situatie elders [in een werkstaat] wel rekening kan worden gehouden omdat de belanghebbende daar voldoende inkomen ontvangt'. Onder dergelijke omstandigheden is een niet-inwoner objectief vergelijkbaar met een inwoner van de werkstaat met betrekking tot de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie.

Naar mijn mening kan aan de jurisprudentie van het Hof een tweetal criteria worden ontleend om de objectieve vergelijkbaarheid van niet-inwoners in dit verband vast te stellen: het woonstaatscriterium en het inkomenscriterium.

Om in de werkstaat in aanmerking te komen voor een inwonerbehandeling is ten eerste vereist dat de lidstaat waarin een belastingplichtige woonachtig is geen rekening kan houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie, althans dat de hiermee verbonden belastingvoordelen niet volledig kunnen worden geëffectueerd.¹¹⁸ Dit wegens onvoldoende belastbare grondslag c.q. verschuldigde belasting in de woonstaat, terwijl de belastingvoordelen in verband met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige evenmin kunnen worden vergolden bij zijn partner (woonstaatscriterium).¹¹⁹

Als tweede voorwaarde geldt dat het inkomen geheel of gedeeltelijk aan de werkstaat ter heffing is toegewezen en aldaar wordt belast (inkomenscriterium). Een minimumgrens

117 HvJ EU 18 juni 2015, zaak C-9/14 (*Kieback*), r.o. 31.

118 In de woorden van het Hof: 'indien mocht blijken dat de belanghebbende op het grondgebied van de woonlidstaat geen enkel inkomen heeft ontvangen of een zodanig gering inkomen dat die staat hem niet de voordelen kan toekennen waarop aanspraak ontstaat wanneer al zijn inkomen en zijn persoonlijke en gezinssituatie in de beschouwing worden betrokken'. Zie HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X), r.o. 39 (cursivering NS).

119 Dit kan bijvoorbeeld ontstaan doordat de positieve belastbare grondslag (vrijwel) volledig wordt vrijgesteld op basis van de toepasselijke belastingverdragen.

in de vorm van een percentage kan mijns inziens niet aan de jurisprudentie worden ontleend. Als aan het woonstaatscriterium wordt voldaan, geldt mijns inziens het volgende. Indien in één werkstaat belastbaar inkomen wordt genoten, dan is deze staat gehouden de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen. Als het inkomen echter in meerdere werkstaten wordt verdiend, dan bestaat deze verplichting voor ieder van de werkstaten (voor zover dit lidstaten zijn), naar evenredigheid van het aldaar belastbare inkomen. Het inkomenscriterium vervult in dit verband *de facto* een toewijzingsregel ter bepaling door welke lidstaat of lidstaten de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking moet worden genomen in Schumacker-situaties.¹²⁰

Bij de beoordeling van de Schumacker-criteria worden inkomsten die naar hun aard geen belastbaar inkomen vormen buiten beschouwing gelaten.¹²¹ Daarnaast dient het gehele belastingjaar in ogenschouw te worden genomen bij de vaststelling van de objectieve vergelijkbaarheid in het kader van deze rechtspraak.

Indien en voor zover sprake is van objectieve vergelijkbaarheid in de werkstaat, bestaat in beginsel recht op de belastingvoordelen die beschikbaar zijn onder de wetgeving van die staat (gelet op het gebod tot nationale behandeling).¹²² Dit geldt zowel voor de belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie in strikte zin (bijvoorbeeld het splittingtarief voor gehuwden¹²³, belastingvrije sommen¹²⁴ en aftrek voor alimentatieverplichtingen¹²⁵) als voor de belastingvoordelen die verband houden met de volledige fiscale draagkracht, zoals aftrek voor negatief inkomen uit een buitenlandse onroerende zaak¹²⁶ (de persoonlijke en gezinssituatie in ruime zin¹²⁷). Voor de vaststelling van de objectieve vergelijkbaarheid vormt het brongebonden karakter van de laatste sub-categorie geen relevant verschil, zo blijkt uit de rechtspraak.¹²⁸ Meer in algemene zin dient in een Schumacker-situatie een niet-inwoner als uitgangspunt een volledig gelijke fiscale

120 Meer concreet bestaat in een Schumacker-situatie met meerdere werkstaten, in afwijking van de hoofdregel, mijns inziens in de werkstaten met betrekking tot de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie (slechts) objectieve vergelijkbaarheid met een inwoner in de mate dat het wereldinkomen belastbaar is in de desbetreffende staat.

121 Dit wordt beoordeeld naar de maatstaven van de staat waar de inkomsten/betalingen aan ter heffing zijn toegewezen. Zie HvJ EG 1 juli 2004, zaak C-169/03 (*Wallentin*) en HvJ EU 10 mei 2012, zaak C-39/10 (*Commissie/Estland*).

122 Indien men in de woonstaat bijvoorbeeld recht zou hebben op hypotheekrenteaftrek voor de eigen woning, maar een dergelijk belastingvoordeel in de werkstaat niet bestaat, kan men hierop (uiteraard) geen aanspraak maken in laatstgenoemde staat (ongeacht of die belastingplichtigen deze aftrekpost wel hadden kunnen ontvangen in hun woonstaat, indien zij aldaar voldoende belastbare inkomsten hadden genoten). Dergelijke dispariteiten moeten worden geaccepteerd. Het feit dat de persoonlijke en gezinssituatie in een andere staat in aanmerking wordt genomen, kan derhalve een financiële verbetering of verslechtering betekenen.

123 HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), HvJ EG 14 september 1999, zaak C-391/97 (*Gschwind*) en HvJ EG 16 mei 2000, zaak C-87/99 (*Zurstrassen*).

124 Zie bijvoorbeeld HvJ EG 1 juli 2004, zaak C-169/03 (*Wallentin*), HvJ EG 5 juli 2005, zaak C-376/03 (*D.*) en HvJ EU 10 mei 2012, zaak C-39/10 (*Commissie/Estland*).

125 HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*).

126 HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*).

127 Blijkens het Lakebrink-arrest gaat het hierbij om 'alle belastingvoordelen die verband houden met de fiscale draagkracht van de niet-inwoner waarmee noch in de woonstaat, noch in de werkstaat rekening is gehouden'. Hierbij werd opgemerkt dat 'de fiscale draagkracht kan (...) worden geacht deel uit te maken van de persoonlijke situatie van de niet-ingezetene in de zin van het arrest Schumacker'. Zie HvJ EG 18 juli 2007, zaak C-182/06 (*Lakebrink*), r.o. 34.

128 HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*), r.o. 65-84. Zie hierover ook paragraaf 6.3.1.

behandeling ten opzichte van een inwoner te worden verleend.¹²⁹ Uit de jurisprudentie volgt overigens dat het lidstaten wel is toegestaan een ander *heffingsregime* (afwijkende grondslag en tarieven) toe te passen voor een niet-inwoner, 'zolang deze belastingplichtige niet is onderworpen aan een *in totaal hogere belasting* dan ingezetenen belastingplichtigen (...) die in een vergelijkbare situatie als deze niet-ingezetenen belastingplichtige verkeren'.¹³⁰ Al met al is de conclusie dat niet-inwoners in een Schumacker-situatie door de lidstaten niet zwaarder mogen worden belast dan inwoners.¹³¹

In de volgende hoofdstukken wordt in detail aandacht besteed aan de verplichtingen van de lidstaten wanneer zij respectievelijk de woonstaat dan wel de werkstaat zijn. Hierbij wordt tevens ingegaan op de samenloop met belastingvoordelen die door een andere staat worden toegekend (binnen en buiten Schumacker-situaties).

129 Zo oordeelde het Hof van Justitie in de zaak *Commissie/Estland* expliciet dat een niet-inwoner in een Schumacker-situatie 'fiscaal [moet] worden behandeld als een ingezetene van de werkstaat en moet die staat hem de belastingvoordelen toekennen waarin hij voor de ingezetenen voorziet'. Zie HvJ EU 10 mei 2012, zaak C-39/10 (*Commissie/Estland*), r.o. 52.

130 HvJ EU 19 november 2015, zaak C-632/13 (*Hirvonen*), r.o. 48 (cursivering NS).

131 Zie reeds HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), r.o. 47 en dictum.

De verplichtingen van de woonstaat bij de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie van belastingplichtigen (inwoners)

5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk worden de Unierechtelijke verplichtingen van de woonstaat om de persoonlijke en gezinssituatie van een grensoverschrijdende werknemer in aanmerking te nemen uitgebreid behandeld. Aan het Schumacker-arrest kon reeds worden ontleend dat de Unierechtelijke verplichting om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van een belastingplichtige in beginsel alleen op de woonstaat rust. In de werkstaat heeft een niet-inwoner, behoudens het geval waarin hij aan de Schumacker-criteria voldoet, immers geen recht op dergelijke belastingvoordelen. Het vertrekpunt is dan ook dat belastingplichtigen in de woonstaat voor hun wereldinkomen in de heffing worden betrokken en zij slechts in die staat de aftrekposten ontvangen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie.¹ Dit is in het internationale belastingrecht algemeen aanvaard.² Anderzijds volgt uit de belastingverdragen geenszins de verplichting voor staten om bij hun inwoners dergelijke aftrekposten volledig toe te rekenen aan het binnenlandse deel van het wereldinkomen.³ Een belastingplichtige die tevens buitenlandse inkomsten verwerft, 'verliest' in de praktijk als gevolg hiervan vaak een deel van het belastingvoordeel

1 Zie hierover paragraaf 3.2.1 en 4.1 alsmede HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), r.o. 31-34.

2 Vergelijk art. 24 lid 1 OESO-modelverdrag (non-discriminatie): 'Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected. (...)' (cursivering NS). Onderscheid tussen inwoners en niet-inwoners (onderscheid op grond van woonplaats in plaats van nationaliteit) is derhalve aanvaardbaar, waardoor niet-inwoners bijvoorbeeld een belastingvrije som mag worden onthouden. Zie expliciet art. 24 lid 3 tweede volzin OESO-modelverdrag en paragraaf 7 en 8 van het Commentaar op art. 24.

3 In gelijke zin: A. Cordewener, 'Personal Income Taxation of Non-residents and the Increasing Impact of the EC Treaty Freedoms', in: D. Weber (red.), *The Influence of European Law on Direct Taxation*, EUCOTAX series on European Taxation, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2007, p. 65. Zie ook paragraaf 41-43 van het Commentaar op art. 23A OESO-modelverdrag waarin wordt opgemerkt dat de staten vrij zijn om hun eigen (vrijstellings)methode te kiezen (en derhalve de persoonlijke en gezinssituatie ook slechts pro rata in aanmerking mogen nemen in plaats van deze aftrekposten volledig toe te rekenen aan het binnenlandse inkomen).

dat aan de subjectgebonden aftrekposten is verbonden.⁴ Dit door de systematiek van de evenredigheidsbreuk in de vrijstellingsmethode ter voorkoming van dubbele belasting.⁵ Hierbij worden de subjectgebonden aftrekposten door veel woonstaten als uitgangspunt effectief slechts gedeeltelijk verleend (in de verhouding van het binnenlandse inkomen ten opzichte van het wereldinkomen). Ter illustratie is hierna nogmaals het eerdere voorbeeld uit hoofdstuk 2 opgenomen.

Voorbeeld

*Belastingplichtige Y is woonachtig in staat A en heeft een arbeidsinkomen van € 100.000. Hij verdient hiervan € 50.000 in staat A en € 50.000 in staat B. Y heeft in staat A recht op een persoonlijke aftrekpost ter grootte van € 20.000. De belastbare grondslag in staat A bedraagt hierdoor € 80.000. Het toepasselijke belastingtarief in staat A is 40%. Y is derhalve € 32.000 belasting verschuldigd in staat A over zijn belastbare inkomen vóór toepassing van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting voor het buitenlandse loon, die € 16.000 bedraagt ($(50.000/100.000) \times 32.000$). Indien het belastingtarief in staat B eveneens 40% bedraagt, is Y daar € 20.000 belasting verschuldigd ($50.000 \times 40\%$). De in totaliteit verschuldigde belasting bedraagt in dat geval € 36.000. Indien Y volledig in staat A werkzaam was geweest, zou de verschuldigde belasting € 32.000 bedragen. Door de systematiek van de toegepaste vrijstellingsmethode 'verliest' Y, ten opzichte van een belastingplichtige die zijn inkomen volledig in zijn woonstaat verwerft, echter de helft van het belastingvoordeel (conform de verhouding van zijn buitenlandse inkomen tot zijn wereldwijde inkomen) dat is verbonden aan zijn persoonlijke aftrekpost: € 4.000 ($20.000 \times 40\% \times 50/100$). Hier staat geen met de aftrekpost verbonden voordeel in de werkstaat tegenover nu dergelijke tegemoetkomingen (in de regel) zijn voorbehouden aan inwoners.*⁶

5.2 Jurisprudentie inzake de verplichtingen van de woonstaat

De bovenstaande werking van de gebruikelijke methoden ter voorkoming van dubbele belasting speelde eveneens een rol in de zaken Gilly, De Groot, Beker en Imfeld.⁷ Uit deze rechtspraak volgt dat de woonstaat op grond van het Unierecht in beginsel de verplichting heeft om de persoonlijke en gezinssituatie van grensoverschrijdende werknemers niet slechts deels, maar geheel in aanmerking te nemen (zie hierna).

4 Zie hierover tevens C. van Raad, 'Non-Residents – Personal Allowances, Deduction of Personal Expenses and Tax Rates', *World Tax Journal* 2010/2, p. 154-161, paragraaf 6.

5 Het evenredige verlies van subjectgebonden belastingvoordelen kan ook ontstaan bij toepassing van de verrekeningsmethode ter voorkoming van dubbele belastingheffing. Dit aangezien de maximaal verrekenbare buitenlandse belasting (de evenredigheidslimiet) vaak wordt berekend met inachtneming van dezelfde breuk. In het hierna opgenomen voorbeeld zou toepassing van een dergelijke verrekeningsmethode tot dezelfde uitkomst leiden als de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud. Dit aangezien de buitenlandse belasting als gevolg hiervan niet volledig zou kunnen worden verrekend (de toerekenbare binnenlandse belasting overstijgt). In situaties waarin de buitenlandse belastingdruk echter lager uitvalt, is onder omstandigheden alsnog volledige verrekening mogelijk in de woonstaat. In dat geval hoeft een belastingplichtige effectief geen subjectgebonden belastingvoordelen te verliezen (in vergelijking met de situatie waarin hij volledig binnenlands zou werken).

6 Doorgaans zal een belastingplichtige in de bronstaat wel een progressievoordeel genieten, nu zijn arbeidsinkomen daar aan de voet zal worden belast. Indien echter sprake is van een proportioneel tarief, zoals in het voorbeeld, dan is daarvan uiteraard geen sprake.

7 HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-336/96 (*Gilly*), HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), HvJ EU 23 februari 2013, zaak C-168/11 (*Beker*) en HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*).

5.2.1 Gilly: geen verplichting tot volledige verrekening buitenlandse belasting

In het Gilly-arrest werd het Hof van Justitie voor het eerst geconfronteerd met de impact van de voorkomingssystematiek op de vergelding van de belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie.

De heer en mevrouw Gilly woonden met hun twee kinderen in Frankrijk, waar de heer Gilly als leraar werkzaam was bij een Franse school. Dit inkomen was belastbaar in Frankrijk. Zijn echtgenote, mevrouw Gilly, was daarentegen in dienst bij een openbare Duitse school (net over de grens), welk arbeidsinkomen op grond van het belastingverdrag tussen Frankrijk en Duitsland ter heffing was toegewezen aan Duitsland. De reden hiervoor was dat deze dienstbetrekking een Duitse overheidsfunctie inhield en mevrouw Gilly de Duitse nationaliteit had.⁸ Indien zij uitsluitend de Franse nationaliteit zou hebben gehad (en niet tevens de Duitse)⁹, dan zou dit inkomen op basis van het belastingverdrag exclusief belastbaar zijn geweest in de woonstaat (Frankrijk). Als gevolg van de toewijzing van dit arbeidsinkomen aan Duitsland, was het gezin Gilly meer inkomstenbelasting verschuldigd dan indien het totale inkomen uitsluitend belastbaar was geweest in Frankrijk. Meer concreet was de Duitse belasting over het arbeidsinkomen van mevrouw Gilly hoger dan de vermindering ter voorkoming van dubbele belastingheffing die hiervoor door Frankrijk werd toegekend. In afwijking van het betoog van de echtgenoten Gilly, oordeelde het Hof van Justitie dat in de situatie van Gilly echter geen sprake was van strijdigheid met het vrije verkeer van werknemers.

Ten eerste bevestigde het Hof dat voor Frankrijk geen Europeesrechtelijke verplichting bestond om dubbele belastingheffing te voorkomen. Een dergelijke verplichting volgt niet uit het toenmalige art. 220 EG-verdrag (na wijziging art. 293 EG), dat voorschreef dat de lidstaten in onderhandeling zouden treden ter verzekering van onder meer de afschaffing van dubbele belasting binnen de Gemeenschap. Die bepaling, die niet is opgenomen in het huidige VWEU, heeft namelijk geen directe werking.¹⁰ Ook in latere rechtspraak is overigens meer in algemene zin bevestigd dat bij de huidige stand van het Unierecht op de lidstaten geen verplichting rust tot het voorkomen van dubbele belastingheffing bij de directe belastingen.¹¹

Ten tweede oordeelde het Hof van Justitie dat de verdeling van de heffingsbevoegdheid in het belastingverdrag tussen Frankrijk en Duitsland, waarbij de nationaliteit van de belastingplichtigen mede als aanknopingspunt was gekozen voor de verdeling van de heffingsbevoegdheid over inkomsten uit overheidsfuncties, geen verboden discriminatie naar nationaliteit vormt.¹² Nu op het niveau van de Gemeenschap (tegenwoordig: de Unie)

8 Het betrof in casu een van het OESO-modelverdrag afwijkende variant van het artikel voor overheidsfunctionarissen (art. 19 OESO-modelverdrag). Zie HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-336/96 (*Gilly*), r.o. 6. De uitkomst voor mevrouw Gilly zou overigens onder een OESO-conform belastingverdrag identiek zijn geweest: het primaire heffingsrecht zou ook dan toekomen aan kasstaat Duitsland.

9 Mevrouw Gilly had bij geboorte de Duitse nationaliteit. Als gevolg van haar huwelijk met de heer Gilly had zij later tevens de Franse nationaliteit verkregen.

10 HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-336/96 (*Gilly*), r.o. 14-17. Zie over het ontbreken van directe werking van dit artikel tevens het eerdere niet-fiscale arrest HvJ EG 11 juli 1985, zaak 137/84 (*Mutsch*), r.o. 11.

11 Zie bijvoorbeeld HvJ EG 14 november 2006, zaak C-513/04 (*Kerkhaert-Morres*), HvJ EG 16 juli 2009, zaak C-128/08 (*Damseaux*) en HvJ EG 12 februari 2009, zaak C-67/08 (*Block*).

12 HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-336/96 (*Gilly*), r.o. 30.

op dit punt geen unificatie- of harmonisatiemaatregelen zijn vastgesteld, is dit slechts een uitvloeisel van het recht van lidstaten om, teneinde dubbele belastingen af te schaffen, de criteria ter verdeling van de heffingsbevoegdheid vast te stellen. Aangezien hierbij de koppeling aan de nationaliteit bij dergelijke inkomsten algemeen aanvaard is binnen het internationale belastingrecht, meer specifiek het OESO-modelverdrag, is het niet onredelijk dat lidstaten de verdeling van het heffingsrecht mede hierop baseren.¹³

Tot slot kwam het Franse verrekeningsmechanisme ter voorkoming van dubbele belasting aan bod. Hierbij is van belang dat de wereldwijde inkomsten van het gezin door Frankrijk in een gezamenlijke aanslag werden betrokken, waarbij het loon van mevrouw Gilly ongeveer 55% uitmaakte van het gezinsinkomen. In werkstaat Duitsland werd mevrouw Gilly echter als alleenstaande belast, waarbij geen rekening werd gehouden met haar persoonlijke en gezinssituatie.¹⁴ Het Hof van Justitie bevestigde expliciet dat Duitsland hiertoe ook niet was gehouden. Dit aangezien mevrouw Gilly reeds in Frankrijk de fiscale voordelen, tegemoetkomingen en aftrekken genoot als gevolg van de gezamenlijke aanslagmethode, aldus het Hof.¹⁵

Hoewel het Hof van Justitie ten aanzien van de door Frankrijk verleende tegemoetkoming ter voorkoming van dubbele belasting spreekt over een 'verrekening' en een 'verrekenings-mechanisme', ging het in casu om de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud.¹⁶ Meer concreet werd hierbij een evenredigheidsbreuk toegepast op de Franse belasting die werd berekend over het wereldwijde inkomen, oftewel een vrijstelling tegen gemiddeld (Frans) tarief. Frankrijk verleende in casu aldus een vermindering voor het aan Duitsland toegewezen arbeidsinkomen die lager was dan de feitelijke Duitse belasting. Naar het oordeel van de echtelieden Gilly was Frankrijk echter gehouden een vermindering toe te kennen ter grootte van de Duitse belasting. In feite eisten zij dan ook dat Frankrijk een *full credit* zou verlenen.¹⁷

Het Hof van Justitie wees dit betoog echter af en oordeelde dat Frankrijk niet gehouden was om een hogere vermindering ter voorkoming van dubbele belasting te verlenen dan de aan het Duitse inkomen toerekenbare Franse belasting (vermindering tegen gemiddeld tarief); anders zou de Franse soevereiniteit ten aanzien van de binnenlandse inkomsten worden aangetast.¹⁸ Het belastingverdrag heeft namelijk enkel ten doel om te voorkomen dat het inkomen van mevrouw Gilly in twee lidstaten wordt belast. Voor zover de uiteindelijk

13 HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-336/96 (*Gilly*), r.o. 31-35. Dit punt is ook in latere rechtspraak herhaald. Zie bijvoorbeeld HvJ EG 23 februari 2006, zaak C-513/03 (*Van Hilten-van der Heijden*), r.o. 48. Instemmend: F. Vanistendael, 'Case C-336/96, *Mr and Mrs Robert Gilly v. Directeur des Services Fiscaux du Bas Rhin* (...)', *Common Market Law Review* 2000/1, p. 167-179, p. 175. Nadien is dit uitgangspunt ook bevestigd ten aanzien van de algemene toewijzingsregels van art. 15 OESO-modelverdrag. Het Hof van Justitie acht het aansluiten bij de locatie waar de werkzaamheden fysiek worden verricht, als aanknopingspunt voor de onderlinge verdeling van de heffingsbevoegdheid over inkomsten uit dienstbetrekking (conform de huidige toewijzingsregels van art. 15 lid 1 OESO-modelverdrag), derhalve eveneens verenigbaar met het Unierecht. Zie HvJ EU 24 oktober 2018, zaak C-602/17 (*Sauvage*), r.o. 27.

14 Meer specifiek haar gehuwde staat en de twee kinderen ten laste.

15 HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-336/96 (*Gilly*), r.o. 50.

16 Zie de beschrijving van de voorkomingsmethodiek in HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-336/96 (*Gilly*), r.o. 9 en 42. Zie ook J.F. Avery Jones, 'What is the Difference between *Schumacker* and *Gilly*?', *European Taxation* 1999/1, p. 2-3.

17 HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-336/96 (*Gilly*), r.o. 44-45.

18 HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-336/96 (*Gilly*), r.o. 48.

in Duitsland verschuldigde belasting hoger uitvalt, vormt dit nadeel een dispariteit (hogere belastingtarieven in het werkland in vergelijking met het woonland), zo oordeelde het Hof.¹⁹

Aldus bevestigde het Gilly-arrest dat lidstaten niet gehouden zijn tot het verlenen van een *full credit* voor de belasting die werknemers in het buitenland betalen over hun arbeidsinkomen; een *ordinary credit* is voldoende. Uit latere rechtspraak blijkt daarenboven dat lidstaten de vrijheid hebben te kiezen tussen de vrijstellings- en de verrekeningsmethode.²⁰ Dit verbaast niet, aangezien bij de huidige stand van het Unierecht in het geheel geen verplichting bestaat om dubbele belasting te voorkomen.²¹ Wanneer lidstaten echter dubbele belasting voorkomen, al dan niet op grond van een belastingverdrag, dienen zij hierbij echter wel de verplichtingen uit het Unierecht te eerbiedigen.²²

In het kader van de Schumacker-rechtspraak betekent dit in het bijzonder dat zij ervoor moeten zorgen dat de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtigen in de woonstaat dan wel in de werkstaat in aanmerking wordt genomen (zie ook hierna).²³ Ten aanzien hiervan bleef helaas een belangrijk punt onderbelicht in de zaak Gilly. Het Hof ging ervan uit dat de familie Gilly alle subjectgebonden belastingvoordelen had genoten in Frankrijk. Dit middels het systeem van de gezamenlijke aanslag.²⁴ Echter, als gevolg van de Franse evenredigheidsbreuk ging feitelijk 55% van het belastingvoordeel verloren (overeenkomstig het gedeelte van het gezinsinkomen dat aan Duitsland ter heffing was toegewezen).²⁵ Aldus had de familie Gilly wel degelijk een lagere vermindering ter voorkoming van dubbele belasting genoten voor het buitenlandse inkomen, althans in vergelijking met het scenario waarin de belastingvoordelen in verband met de persoonlijke en gezinssituatie volledig waren toegerekend aan het Franse inkomen van de heer Gilly.²⁶

Dit effect van de evenredigheidsmethode bij de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting trad in het verleden ook op onder de Nederlandse fiscale wetgeving.

19 HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-336/96 (*Gilly*), r.o. 46-47.

20 Zie bijvoorbeeld HvJ EG 6 december 2007, zaak C-298/05 (*Columbus Container*), r.o. 39.

21 HvJ EG 14 november 2006, zaak C-513/04 (*Kerckaert-Morres*), HvJ EG 16 juli 2009, zaak C-128/08 (*Damseaux*) en HvJ EG 12 februari 2009, zaak C-67/08 (*Block*).

22 Zie bijvoorbeeld HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*), r.o. 50-51.

23 HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), r.o. 38.

24 HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-336/96 (*Gilly*), r.o. 50. Zie ten aanzien van de relevantie van het (woonstaat)inkomen van de partner ook HvJ EG 14 september 1999, zaak C-391/97 (*Gschwind*), r.o. 29.

25 Zie hierover ook J.F. Avery Jones, 'What is the Difference between *Schumacker* and *Gilly*?', *European Taxation* 1999/1, p. 2-3, K. Vogel, 'Some observations regarding "Gilly"', *EC Tax Review* 1998/3, p. 150 en P.J. Wattel, 'Progressive taxation of non-residents and intra-EC allocation of personal tax allowances: Why *Schumacker*, *Asscher*, *Gilly* and *Gschwind* do not suffice', *European Taxation* 2000/6, p. 210-223, p. 219.

26 Uit het arrest en de conclusie van A-G Ruiz-Jarabo Colomer lijkt overigens dat het gezin Gilly en de verwijzende rechter het Hof van Justitie onvoldoende duidelijk op dit effect hadden gewezen. Er was immers door Gilly met name betoogd dat de werkelijke Duitse belasting volledig moest worden verrekend. Hoewel het effect van de subjectgebonden belastingvoordelen op het gemiddelde Franse tarief (dat hierdoor lager uitviel) door Gilly was benoemd (zie r.o. 44), was hieraan door hen kennelijk gekoppeld dat enkel een volledige verrekening van de Duitse belasting deze beperking van het vrije verkeer kon voorkomen. Hiermee werd de focus gelegd op (i) de volledige verrekening van de buitenlandse belasting in plaats van (ii) de toerekening van de subjectgebonden belastingvoordelen aan het binnenlandse inkomen. Het Hof antwoordde vervolgens dat een *full credit* niet was vereist (reactie op punt i), maar miste dat als gevolg van het 'verrekeningsmechanisme' de persoonlijke en gezinssituatie niet volledig in aanmerking werd genomen (punt ii).

Bij gebrek aan duidelijke antwoorden op dit specifieke punt in het Gilly-arrest leidde dit uiteindelijk tot de zaak De Groot.

5.2.2 De Groot: volledige subjectgebonden aftrekposten in woonstaat als hoofdregel

F.W.L. de Groot was woonachtig in Nederland en verwierf ongeveer 60% van zijn inkomsten uit dienstbetrekkingen in het Verenigd Koninkrijk, Frankrijk en Duitsland. De overige 40% van zijn inkomen werd gevormd door het loon uit hoofde van zijn Nederlandse dienstverband en een werkloosheidsuitkering. Zijn totale inkomen bedroeg in het desbetreffende jaar ruim 300.000 NLG, terwijl hij circa 178.000 NLG betaalde uit hoofde van een alimentatieverplichting. Deze betalingen kwamen in Nederland in aftrek bij de vaststelling van de belastbare grondslag. Door de werking van de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud kon De Groot in Nederland echter slechts circa 40% van het hieraan verbonden belastingvoordeel effectueren in vergelijking met een belastingplichtige die zijn arbeidsinkomsten volledig in Nederland had verworven.

Het Hof van Justitie achtte dit niet aanvaardbaar. Het Hof stelde hierbij eerst vast dat de belastingverdragen met Frankrijk, Duitsland en het Verenigd Koninkrijk deze werkstaten geen verplichtingen oplegden om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van niet-inwoners.²⁷ Uit het Unierecht volgde deze verplichting evenmin aangezien De Groot zich niet in een Schumacker-situatie bevond.²⁸ Vervolgens overwoog het Hof ten aanzien van de verplichtingen van de woonstaat als volgt:

"90. In punt 32 van het arrest Schumacker heeft het Hof tevens geoordeeld dat het in beginsel de woonstaat is die de belastingplichtige alle aan zijn persoonlijke en gezinssituatie verbonden fiscale voordelen moet toekennen, omdat deze staat het best in staat is de persoonlijke draagkracht van de belastingplichtige te beoordelen, aangezien hij daar het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft.

91. Weliswaar zijn in casu, zoals de Nederlandse regering betoogt, de door De Groot betaalde alimentatie en de belastingvrije som in aanmerking genomen voor de berekening van het theoretische bedrag van de belasting op het totale inkomen van de belastingplichtige, maar dit neemt niet weg dat hij door de toepassing van de evenredigheidsbreuk slechts naar evenredigheid van zijn in Nederland verworven inkomsten in aanmerking kwam voor de aftrekposten in verband met zijn persoonlijke en gezinssituatie. Doordat hij gebruik heeft gemaakt van zijn recht van vrij verkeer is De Groot dus een deel van de in de Nederlandse wettelijke regeling voorziene aftrekposten waarop hij als inwoner van Nederland recht had, kwijtgeraakt.

(...)

95. Een regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, vormt dus een belemmering van het vrije verkeer van werknemers die in beginsel volgens artikel 48 van het Verdrag verboden is."

27 HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (De Groot), r.o. 88.

28 HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (De Groot), r.o. 89.

Aldus preciseerde het Hof van Justitie dat de woonstaat in beginsel alle aan de persoonlijke en gezinssituatie verbonden belastingvoordelen *volledig* moet toekennen.²⁹ Aangezien De Groot zich naar het oordeel van het Hof niet in een Schumacker-situatie bevond³⁰, vormde het verlies van het belastingvoordeel dat is verbonden met zijn persoonlijke en gezinssituatie derhalve een belemmering van het vrije verkeer door de woonstaat. Dit geldt ongeacht of deze gevolgen van de voorkomingsmethodiek voortkomen uit een belastingverdrag, aangezien lidstaten zich ook bij de uitoefening van de aldus verdeelde heffingsbevoegdheid moeten houden aan het Unierecht.³¹

De vervolgvraag was of deze belemmering kon worden gerechtvaardigd. Hierbij werd onder meer het argument afgewezen dat het nadeel van De Groot zou zijn gecompenseerd door het feit dat hij substantieel progressievoordeel had genoten bij de belastingheffing in de werkstaten. Ook het argument van de Nederlandse regering dat de woonstaat slechts evenredige aftrek zou behoeven te verlenen, overeenkomstig het binnenlandse deel van het wereldinkomen, werd niet gehonoreerd.³² Hierna schetste het Hof echter uit eigen beweging de omstandigheden waaronder de woonstaat toch kan zijn ontheven van de verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen (al dan niet deels):

“99. Bij gebreke van communautaire unificatie- of harmonisatiemaatregelen mogen de lidstaten deze koppeling tussen de inaanmerkingneming door de woonstaat van enerzijds de wereldwijde inkomsten van hun inwoners en anderzijds hun persoonlijke en gezinssituatie uiteraard wijzigen door middel van bilaterale of multilaterale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belastingheffing. De woonstaat kan dus bij overeenkomst ontheven worden van de verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie van de op zijn grondgebied wonende belastingplichtigen die hun economische activiteit gedeeltelijk in het buitenland verrichten, geheel voor zijn rekening te nemen.

100. De woonstaat kan ook van de nakoming van die verplichting ontheven zijn indien hij constateert dat een of meer werkstaten, zelfs buiten enige overeenkomst om, over de door hen belaste inkomsten voordelen verlenen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie van belastingplichtigen die niet op het grondgebied van deze werkstaten wonen, maar aldaar belastbare inkomsten verwerven.

29 I. de Groot, ‘Case X (C-283/15) and the Myth of “Schumacker’s 90% Rule”’, *Intertax* 2017/8, p. 567-576, p. 574, E.W. Ros, *EU Citizenship and Direct Taxation*, origineel proefschrift Erasmus Universiteit Rotterdam 2017, p. 227, F. Vanistendael, ‘Ability to Pay in European Community Law’, *EC Tax Review* 2014/3, p. 121-134, p. 124 en W. Bernhard, ‘Die steuerliche Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse im Binnenmarkt’, *Internationales Steuerrecht* 2001/20, p. 647-650.

30 Zie voor de vraag of dit daadwerkelijk het geval was paragraaf 5.3.4 (en in het bijzonder 5.3.4.4). Dit gelet op het nadien gewezen X-arrest van het Hof van Justitie. Hoewel het principe dat uit het De Groot-arrest volgt nog altijd geldend recht is – indien de woonstaat de persoonlijke en gezinssituatie volledig in aanmerking *kan* nemen wegens voldoende belastbare (binnenlandse) grondslag, bestaat hiertoe Unierechtelijk tevens de *verplichting* – was het volledig in aanmerking nemen hiervan door de woonstaat in de specifieke situatie van De Groot feitelijk niet mogelijk (althans niet in hetzelfde belastingjaar). De aftrekpost voor de betaalde alimentatie oversteeg het binnenlandse inkomen namelijk ruimschoots, terwijl de betrokken lidstaten gezamenlijk wel de persoonlijke en gezinssituatie volledig in aanmerking hadden kunnen nemen. Gelet op de overwegingen in het X-arrest zou dan alsnog een Schumacker-situatie kunnen worden aangenomen.

31 HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 92-94.

32 HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 97-98.

101. Methoden ter voorkoming van dubbele belastingheffing of nationale belastingregelingen die tot gevolg hebben dat dubbele belastingheffing wordt voorkomen of verzacht, moeten de belastingplichtigen van de betrokken staten echter wel ervan verzekeren dat hun gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen, ongeacht de wijze waarop de betrokken lidstaten deze verplichting onderling hebben verdeeld, omdat daardoor anders een met de verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van werknemers onverenigbare ongelijke behandeling zou worden gecreëerd die niet het gevolg is van de tussen de nationale fiscale stelsels bestaande dispariteiten."

De belemmering van het vrije verkeer zou derhalve onder omstandigheden gerechtvaardigd kunnen worden indien De Groot door de werkstaten belastingvoordelen werden verleend in verband met zijn persoonlijke en gezinssituatie.³³ Hierbij bestaat de mogelijkheid tot rechtvaardiging zowel indien deze voordelen op basis van een belastingverdrag worden toegekend door de werkstaat als wanneer deze voordelen unilateraal worden verleend door een dergelijke staat.³⁴ Er kan in dit verband worden gesproken over twee De Groot-excepties (de bilaterale en unilaterale De Groot-exceptie). Deze terminologie zal hierna regelmatig worden gehanteerd om deze uitzonderingen op de hoofdregel met betrekking tot de verplichtingen voor de woonstaat aan te duiden.³⁵

Onafhankelijk van de wijze waarop dubbele belastingheffing wordt voorkomen, moet de persoonlijke en gezinssituatie van belastingplichtigen echter wel volledig en naar behoren in aanmerking worden genomen.³⁶ Hier was bij De Groot geen sprake van aangezien Nederland als woonland *de facto* slechts evenredig rekening hield met de alimentatieaftrek, terwijl geen van de werkstaten zijn persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking nam. Het Hof van Justitie oordeelde dienaangaande dat 'in casu moet worden vastgesteld dat het Nederlandse recht en de overeenkomsten met Duitsland, Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk dit resultaat niet garanderen'.³⁷

Gelet op al het voorgaande was het Nederland niet toegestaan de aftrek effectief slechts voor 40% te verlenen.³⁸ Uit het De Groot-arrest volgt derhalve dat de woonstaat in beginsel verplicht is de persoonlijke en gezinssituatie *volledig* in aanmerking te nemen, ook als het bijvoorbeeld slechts over 40% van het inkomen het (primaire) heffingsrecht toekomt. Het Hof overweegt hierbij dat de lidstaten dienen 'te verzekeren dat de gehele persoonlijke en gezinssituatie van belastingplichtigen uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking

33 H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 947 e.v. (randnr. 1037 e.v.), I.M. de Groot, 'The CJEU's Conflicting Case Law on Neutralization', *Intertax* 2014/11, p. 721-729, p. 724, I. de Groot, 'Case X (C-283/15) and the Myth of "Schumacker's 90% Rule"', *Intertax* 2017/8, p. 567-576, p. 574 en C. Bardini, 'The Ability to Pay in the European Market: An Impossible Sudoku for the ECJ', *Intertax* 2010/1, p. 2-20, p. 5.

34 HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 99-100.

35 De andere uitzondering op de hoofdregel dat de woonstaat de persoonlijke en gezinssituatie volledig in aanmerking dient te nemen is de Schumacker-exceptie. Die heeft echter geen betrekking op de rechtvaardigingsgronden maar is van belang voor de vaststelling van de objectieve vergelijkbaarheid. Zie in dit kader ook paragraaf 5.4 inzake de verplichtingen van de woonstaat in Schumacker-situaties.

36 HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 101.

37 HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 102. Deze woorden kregen in latere rechtspraak nadere betekenis.

38 HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 96-110.

wordt genomen'.³⁹ Dit onafhankelijk of dit nu volledig in de woonstaat of (mede) in de werkstaat is.⁴⁰ Dit vereiste is in latere rechtspraak verduidelijkt en wordt hierna behandeld.

5.2.3 Beker: verduidelijking woonstaatverplichting voorkomingsbreuk

De eerste stap tot verduidelijking van de woonstaatverplichtingen werd gezet in de zaak Beker.⁴¹ Hoewel deze prejudiciële procedure betrekking had op de Duitse verrekeningsmethode voor buitenlandse dividendinkomsten, werden hiermee de principes van het De Groot-arrest nader ingevuld. Bijgevolg is het Beker-arrest evenzeer van belang voor grensoverschrijdende werknemers.

De zaak betrof het in Duitsland woonachtige echtpaar Manfred en Christa Beker die hun buitenlandse dividendbelasting slechts gedeeltelijk konden verrekenen met de Duitse inkomstenbelasting. Dit werd mede veroorzaakt door de wijze waarop onder de Duitse wetgeving de tweede limiet (evenredigheidslimiet) werd vastgesteld (waarop de verrekenbare buitenlandse belasting is gemaximeerd). Hierbij gold namelijk de volgende formule:

$$\begin{array}{c}
 \text{Maximaal te verrekenen} \\
 \text{bedrag}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{c}
 \text{Inkomstenbelasting} \\
 \text{volgens tarief (over het} \\
 \text{belastbaar} \\
 \text{wereldinkomen)}
 \end{array}
 \times
 \begin{array}{c}
 \text{Buitenlandse inkomsten} \\
 \hline
 \text{Som van alle inkomsten}
 \end{array}$$



Berekend nadat de
bijzondere uitgaven en
buitengewone lasten op de
som van alle inkomsten in
mindering zijn gebracht



Zonder de bijzondere
uitgaven en buitengewone
lasten in aanmerking te
nemen

De bovenstaande berekeningsmethodiek heeft dezelfde gevolgen als de vrijstellingsmethode die door het Hof van Justitie in het De Groot-arrest werd afgewezen: het belastingvoordeel dat is verbonden aan de persoonlijke en gezinssituatie gaat in potentie evenredig verloren in de mate dat door de belastingplichtige buitenlands inkomen wordt genoten. Dit als gevolg van de toegepaste noemer bij de breuk in de formule (som van de inkomsten, i.e. vóór verlaging met de subjectgebonden aftrekposten). Hierdoor wordt het belastingvoordeel effectief pro rata toegerekend aan het buitenlandse inkomen, althans voor de vaststelling van het maximaal te verrekenen bedrag aan buitenlandse dividendbelasting (dat hierdoor lager uitvalt).⁴² Bij de echtelieden Beker ging het, anders dan bij De Groot, om de toepassing van de verrekeningsmethode. Echter, aangezien de buitenlandse dividendbelasting in casu meer bedroeg dan de toerekenbare Duitse inkomstenbelasting was de uitkomst hetzelfde geweest bij toepassing van de vrijstellingsmethode: in feite werd een vermindering ter

39 HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 101.

40 Wattel spreekt in dit verband van een 'altijd-ergens-beginsel'. Zie P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 634 e.v.

41 HvJ EU 23 februari 2013, zaak C-168/11 (*Beker*).

42 Zie ook HvJ EU 23 februari 2013, zaak C-168/11 (*Beker*), r.o. 36-39.

voorkoming van dubbele belasting verleend tegen het gemiddelde (effectieve) Duitse belastingtarief.

Het Hof van Justitie verklaarde het De Groot-arrest van toepassing op de zaak Beker. Het feit dat het hier ging om een andere verdragsvrijheid (vrij verkeer van kapitaal versus vrij verkeer van werknemers) alsmede om een andere methode ter voorkoming van dubbele belasting (verrekeningsmethode versus vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud), deed hier niet aan af.⁴³ Het Hof oordeelde vervolgens dat als gevolg van de Duitse verrekeningsmethode het belastingvoordeel dat is verbonden aan de persoonlijke en gezinssituatie deels verloren gaat in de woonstaat, waardoor belastingplichtigen kunnen worden ontmoedigd hun kapitaal te beleggen in vennootschappen die zijn gevestigd in een andere lidstaat of een derde staat.⁴⁴ De Duitse regeling vormde derhalve een beperking van het vrije verkeer van kapitaal in de zin van art. 63 VWEU.⁴⁵

De Duitse regering deed vervolgens een beroep op de handhaving van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten als rechtvaardiging. Het Hof van Justitie wees dit betoog in casu af, onder verwijzing naar het De Groot-arrest, maar verduidelijkte hierbij dat de handhaving van de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid wel de toepasselijke rechtvaardigingsgrond is waar de in de vorige paragraaf genoemde De Groot-excepties⁴⁶ op zijn gebaseerd:

“56. Hoewel de handhaving van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen lidstaten een dwingende reden van algemeen belang kan vormen waarmee een beperking van een recht op vrij verkeer binnen de Unie kan worden gerechtvaardigd, is die rechtvaardigingsgrond door het Hof van de hand gewezen in het arrest De Groot, waarin een regeling aan de orde was die vergelijkbaar is met de litigieuze regeling. Zoals de advocaat-generaal in punt 51 van zijn conclusie heeft opgemerkt, blijkt uit de punten 98 tot en met 101 van dat arrest dat deze rechtvaardigingsgrond niet kan worden ingeroepen door de woonstaat van een belastingplichtige om zich te onttrekken aan de verantwoordelijkheid – die in beginsel op de woonstaat rust – om de met de persoonlijke en gezinssituatie verbonden aftrekposten toe te kennen die de belastingplichtige toekomen, tenzij de staten waarin een deel van de inkomsten zijn genoten, vrijwillig of uit hoofde van specifieke internationale verdragen op hun beurt die aftrekposten toekennen.”

Het Hof bevestigde aldus de eerdere rechtspraak uit het De Groot-arrest, maar ging vervolgens nader in op de omstandigheden waaronder een beroep kan worden gedaan op deze rechtvaardigingsgrond:

“57. Hoe dan ook kan de noodzaak om een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te waarborgen met name als rechtvaardigingsgrond worden aanvaard wanneer de betrokken regeling ertoe strekt gedragingen te voorkomen die afbreuk kunnen doen

43 HvJ EU 23 februari 2013, zaak C-168/11 (*Beker*), r.o. 41-50. Mijns inziens was deze uitkomst overigens onontkoombaar aangezien de beperkende werking in de visie van het Hof wordt veroorzaakt door het verlies van het belastingvoordeel dat aan de subjectgebonden aftrekposten is verbonden (en niet aan de methode van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting als zodanig).

44 Zie hierover ook H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 935-954 (randnr. 1045).

45 HvJ EU 23 februari 2013, zaak C-168/11 (*Beker*), r.o. 51-53.

46 De uitzonderingen op grond waarvan de woonstaat, in aanvulling op de uitzondering voor Schumacker-situaties, de belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie niet volledig hoeft te verlenen (in afwijking van de hoofdregel die uit het hiervoor besproken De Groot-arrest volgt). Dit aangezien hierop recht bestaat in de werkstaat.

aan het recht van een lidstaat om zijn belastingbevoegdheid uit te oefenen met betrekking tot activiteiten die op zijn grondgebied plaatsvinden (zie in die zin arresten van 29 maart 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Jurispr. blz. I-2647, punt 42; 18 juli 2007, Oy AA, C-231/05, Jurispr. blz. I-6373, punt 54, en 21 januari 2010, SGI, C-311/08, Jurispr. blz. I-487, punt 60).

58. In casu zou echter geen afbreuk worden gedaan aan dat recht indien de Bondsrepubliek Duitsland verzoekers in het hoofdgeding de met de persoonlijke en gezinssituatie verbonden aftrekposten volledig zou toekennen. Deze lidstaat staat in dat geval niet een deel van zijn heffingsbevoegdheid aan andere lidstaten af. De belasting over het Duitse aandeel in de inkomsten van verzoekers zou niet lager zijn uitgevallen dan wanneer dat het enige inkomen van de betrokkenen was geweest en zij geen buitenlandse inkomsten hadden genoten.”

In de literatuur is hierbij de vraag opgeworpen of Duitsland, gelet op deze rechtsoverwegingen, evenmin een beroep had kunnen doen op de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid als rechtvaardigingsgrond indien in de bronstaten wel rekening was gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie. Ook in dat geval zou de Duitse belasting immers niet lager zijn uitgevallen dan wanneer Duitsland alleen het Duitse inkomen had belast en hierop de subjectgebonden belastingvoordelen volledig in aftrek had gebracht.⁴⁷ Dit laatste is uiteraard correct. Dit betekent mijns inziens echter niet dat uit r.o. 57 en 58 een beperking volgt van de omstandigheden waaronder door de woonstaat een beroep op een De Groot-exceptie (r.o. 56) kan worden gedaan. Naar mijn mening is de in r.o. 57 geschetste situatie namelijk een scenario waarin de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid (ook) als rechtvaardigingsgrond kan worden geaccepteerd. Dit mede gelet op de bewoordingen van het Hof dat *hoe dan ook* deze rechtvaardigingsgrond *met name* kan worden aanvaard onder dergelijke omstandigheden, waarbij wordt verwezen naar rechtspraak die betrekking heeft op (het voorkomen van) winstdrainage door internationale concerns in de vennootschapsbelasting.⁴⁸ In zoverre vormt dit dan ook geen beperking, maar een aanvulling van de situaties waarin een beroep op deze dwingende maatregel van algemeen belang (*‘hoe dan ook’*) mogelijk slaagt.⁴⁹ Dit neemt niet weg dat het wenselijk was geweest dat het Hof in het Beker-arrest meer duidelijkheid had gebracht op dit punt.⁵⁰

Dat laatste deed het Hof wel ten aanzien van *de wijze waarop* de woonstaat als hoofdregel rekening dient te houden met de persoonlijke en gezinssituatie. De Duitse regering namelijk had nogmaals betoogd dat de subjectgebonden belastingvoordelen (aftrekposten) evenredig moesten worden toegerekend aan de binnenlandse en buitenlandse inkomsten. Dit was aanleiding voor het Hof van Justitie om de verplichtingen van de woonstaat, zoals deze uit het De Groot-arrest volgen, te herhalen en te verduidelijken.

47 I.M. de Groot, ‘The CJEU’s Conflicting Case Law on Neutralization’, *Intertax* 2014/11, p. 721-729, p. 725. Tevens verschenen in het Nederlands in het *Weekblad Fiscaal Recht*: I.M. de Groot, ‘Conflicterende jurisprudentie Hof van Justitie EU inzake neutralisatie’, *WFR* 2014/274.

48 De Groot neigt ook naar de uitleg dat de in r.o. 57-58 beschreven omstandigheden niet de enige situatie is waaronder een beroep op de rechtvaardigingsgrond kan slagen voor de woonstaat om de subjectgebonden belastingvoordelen te weigeren, zij het dat de andere mogelijkheid (beperking van de situaties waarin een beroep kan worden gedaan op de De Groot-excepties) door haar eveneens open wordt gelaten. Zie I.M. de Groot, ‘The CJEU’s Conflicting Case Law on Neutralization’, *Intertax* 2014/11, p. 721-729, p. 725.

49 Zie ook de overweging in de procestaal van het arrest (Duits), waarin in dit kader is opgenomen dat ‘Eine Rechtfertigung (...) kann jedenfalls insbesondere dann anerkannt werden (...)’.

50 Meer duidelijkheid ten aanzien van de omstandigheden waaronder een beroep kan worden gedaan op de De Groot-excepties volgde later in de hierna te bespreken zaak Imfeld en Garcet.

“60. Uit de rechtspraak die in punt 44 van dit arrest is aangehaald, blijkt echter dat deze aftrekposten in beginsel geheel door de woonstaat in aanmerking moeten worden genomen. Zoals de advocaat-generaal in punt 54 van zijn conclusie opmerkt, volgt daaruit dat zij in beginsel geheel moeten worden toegerekend aan dat deel van het inkomen dat in die staat is verkregen.”

Hiermee bevestigde het Hof dat in de bovenstaande Duitse formule de aftrekposten in het geheel moeten worden toegerekend aan het binnenlandse inkomen. Hierbij zal het noemerinkomen in de breuk derhalve dienen te worden bepaald op het belastbare wereldinkomen (i.e. na vermindering met de subjectgebonden aftrekposten).⁵¹ Hoewel dit wellicht logisch lijkt, had het Hof zich in het De Groot-arrest nog onthouden van een oordeel over de berekeningswijze waarop de woonstaat de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting moest vaststellen.⁵² Destijds was in de verklaring voor recht namelijk opgenomen dat ‘het gemeenschapsrecht geen specifieke eisen stelt aan de wijze waarop in de woonstaat rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van een werknemer die in een bepaald belastingjaar in die staat en in een andere lidstaat inkomsten heeft verworven, althans voorzover de voorwaarden waaronder de woonstaat met deze situatie rekening houdt, geen rechtstreekse of indirecte discriminatie op grond van nationaliteit of een belemmering van een bij het Verdrag gegarandeerde fundamentele vrijheid opleveren’.⁵³ In het dictum van het Beker-arrest werd echter expliciet benoemd dat de strijdigheid met het Unierecht werd veroorzaakt door de gehanteerde noemer van de voorkomingsbreuk.⁵⁴

Hoewel het Hof het Unierecht slechts uitlegt, schrijft het hiermee in feite voor hoe lidstaten de evenredigheidsbreuk moeten invullen bij hun stelsels ter voorkoming van dubbele belasting, althans met betrekking tot de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie. Dit ongeacht of het nu gaat om de toepassing van de verrekeningsmethode of de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud. Dit leidt ten aanzien van de Duitse verrekeningsmethode in de zaak Beker tot de volgende gewijzigde formule (aanpassingen cursief weergegeven):

51 De Hoge Raad oordeelde reeds in deze zin in het eindarrest van de zaak De Groot (ten aanzien van de Nederlandse vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud). Zie HR 7 mei 2004, 34 782, ECLI:NL:HR:2004:AO9018, BNB 2004/261.

52 Dit in afwijking van de Europese Commissie die had betoogd dat het antwoord moest luiden dat De Groot ‘er recht op [had] dat de aftrek wegens zijn persoonlijke en gezinssituatie effectief wordt vastgesteld op het niveau van de aanspraak die hij zou hebben gehad indien hij zijn gehele inkomen in de woonstaat zou hebben verworven’. Zie HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 113. Dit is mijns inziens geen duidelijke definitie. Immers, houdt dit in dat De Groot hetzelfde effectieve belastingvoordeel moet genieten (i.e. marginaal tarief × totale aftrekpost) *nadat* eerst het buitenlandse inkomen is vrijgesteld met progressievoorbehoud (waarbij bij laatstgenoemde berekening geen rekening wordt gehouden met de persoonlijke aftrekposten) (methode 1) of dat de methode die volgt uit het Beker-arrest eveneens volstaat (aanpassing van het noemerinkomen in de breuk voor de bepaling van de aftrek elders belast) (methode 2)? In beide gevallen wordt de aftrekpost volledig toegerekend aan het binnenlandse inkomen, maar in methode 2 is de verschuldigde belasting hoger omdat het buitenlandse tarief wordt vrijgesteld tegen een lager gemiddeld tarief. Wat hier van zij, methode 2 is mijns inziens correct (althans binnen de Schumacker-rechtspraak van het Hof) en geldend recht.

53 HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 114-115 en dictum.

54 Dit is in lijn met r.o. 60 van het Beker-arrest (hiervoor geciteerd).

$$\begin{array}{ccccc}
 \text{Maximaal te verrekenen} & & \text{Inkomstenbelasting} & & \text{Buitenlandse inkomsten} \\
 \text{bedrag} & = & \text{volgens tarief (over het} & \times & \text{Belastbaar wereldinkomen} \\
 & & \text{belastbaar} & & \\
 & & \text{wereldinkomen)} & & \\
 & \uparrow & & & \uparrow \\
 & \text{Berekend nadat de} & & & \text{Waarbij de bijzondere} \\
 & \text{bijzondere uitgaven en} & & & \text{uitgaven en buitengewone} \\
 & \text{buitengewone lasten op de} & & & \text{lasten op de som van} \\
 & \text{som van alle inkomsten in} & & & \text{inkomsten in mindering zijn} \\
 & \text{mindering zijn gebracht} & & & \text{gebracht}
 \end{array}$$

Het Beker-arrest bracht aldus een verduidelijking van de wijze waarop de woonstaat in beginsel volledig rekening moet houden met de persoonlijke en gezinssituatie bij de samenloop met een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting. Daarnaast werd bevestigd dat de *uitzonderingen* op deze hoofdregel voor situaties waarin aftrek wordt verleend in een bronstaat (de twee De Groot-excepties), gebaseerd zijn op de handhaving van de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid als dwingende reden van algemeen belang.⁵⁵ Met name dit laatste punt werd nog hetzelfde jaar nader gepreciseerd in de zaak *Imfeld en Garcet*.⁵⁶

5.2.4 *Imfeld: verduidelijking De Groot-excepties (verzekering; onderling verband)*

De echtgenoten Guido Imfeld en Nathalie Garcet waren met hun twee kinderen woonachtig in België. Imfeld was als zelfstandig advocaat werkzaam in Duitsland, waar hij zijn volledige beroepsinkomen en het grootste deel van het gezinsinkomen verwierf.⁵⁷ Garcet was in loondienst werkzaam in België alwaar zij het overige deel van het gezinsinkomen genoot. Het geschil spitste zich toe op de verhoging van de Belgische belastingvrije som voor kinderen ten laste. In dit kader is van belang dat in België voor gehuwden het systeem van de gezamenlijke aanslag geldt. Hoewel beroepsinkomsten hierbij in beginsel bij de individuele belastingplichtigen worden belast, wordt onder meer de verhoging van de belastingvrije som voor de kinderen ten laste toegerekend aan de echtgenoot met het hoogste inkomen. Dit was in de desbetreffende belastingjaren de heer Imfeld. Aangezien zijn buitenlandse beroepsinkomsten door België echter werden vrijgesteld op grond van het belastingverdrag tussen België en Duitsland, ging als gevolg hiervan dit Belgische belastingvoordeel effectief verloren.⁵⁸

55 I.M. de Groot, 'The CJEU's Conflicting Case Law on Neutralization', *Intertax* 2014/11, p. 721-729, p. 724.

56 HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*). Zie over dit arrest onder meer F.A. Garcia Prats, 'Subjective Ability to Pay: Schumacker' in: W. Haslehner (e.a.), *Landmark Decisions of the ECJ in Direct Taxation*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2015, p. 21-40, B. Peeters, 'Mobility of EU Citizens and Family Taxation: A Hard to Reconcile Combination', *EC Tax Review* 2014/3, p. 118-120 en H. Niesten, 'Growing Impetus for Harmonization of Personal and Family Allowances: Current State of Affairs of the Schumacker-Doctrine after Imfeld and Garcet', *EC Tax Review* 2015/4, p. 185-201.

57 HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), r.o. 31.

58 HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), r.o. 3-10 en 28-29.

Om het arrest in de juiste context te plaatsen is het mijns inziens belangrijk om voorop te stellen dat het fiscale voordeel in kwestie naar Belgisch recht wordt toegekend '*aan het echtpaar in zijn geheel*'.⁵⁹ Hierbij merkte het Hof van Justitie op dat Imfeld en Garcet gezamenlijk waren belast in woonstaat België, terwijl Imfeld individueel was belast in Duitsland over zijn aldaar verworven inkomsten.⁶⁰ Aangezien het gezin in België voldoende belastbaar inkomen had genoten om aldaar te worden belast met inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie, gezien de Belgische beroepsinkomsten van mevrouw Garcet, werd het geschil omtrent de verhoging van de belastingvrije som vervolgens dan ook beantwoord vanuit de genoemde De Groot-rechtspraak (en werd geen Schumacker-situatie aangenomen).⁶¹

Het Hof herhaalde dat het in dit kader in beginsel aan de woonstaat is om alle aan de persoonlijke en gezinssituatie verbonden belastingvoordelen toe te kennen.⁶² Het interessante aan de zaak is dat Imfeld in Duitsland een belastingvoordeel wegens kinderen ten laste was toegekend (het zogeheten *Freibetrag für Kinder*). Dit is eveneens een verhoging van de belastingvrije som die gekoppeld is aan de gezinsomstandigheden. Het Hof overwoog dan ook dat bij Imfeld en Garcet 'zowel in Duitsland als in België, minstens gedeeltelijk, rekening [is] gehouden met hun persoonlijke en gezinssituatie'.⁶³

Alvorens in te gaan op de relevantie hiervan, stelde het Hof eerst vast dat als gevolg van de Belgische wetgeving, in samenhang met de vrijstellingsmethode, de verhoging van de belastingvrije som verloren ging. Hierdoor waren Imfeld en Garcet als echtpaar benadeeld in vergelijking met gezinnen die woonachtig en volledig werkzaam zijn in België.⁶⁴ Het betoog van de Belgische regering dat Imfeld, mede gelet op zijn behandeling in Duitsland, over het geheel gezien niet slechter af was, werd vervolgens afgewezen:

"58. De Belgische regering kan evenmin stellen dat de in het hoofd[de]geding aan de orde zijnde belastingregeling geen beperking van de vrijheid van vestiging vormt omdat Imfelds belastingssituatie geenszins is verslechterd doordat hij zijn recht op vestiging heeft uitgeoefend, aangezien, ten eerste, hij in Duitsland geen hogere belasting heeft hoeven betalen dan hij zou hebben moeten doen in België en, ten tweede, zijn persoonlijke en gezinssituatie in Duitsland in aanmerking is genomen zodat het Koninkrijk België van iedere verplichting dienaangaande zou zijn ontslagen.

(...)

61. Een lidstaat kan zich immers niet beroepen op het bestaan van een voordeel dat unilateraal wordt toegekend door een andere lidstaat, in casu de lidstaat waar Imfeld werkt en zijn volledig inkomen verwerft, teneinde te ontkomen aan de verplichtingen die op hem rusten krachtens het Verdrag (...).

62. De in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling biedt echtparen een belastingvoordeel, met name in de vorm van een toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste,

59 HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), r.o. 33 (cursivering NS).

60 HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), r.o. 46.

61 Dit sluit aan bij de benadering van het Hof in onder meer HvJ EG 14 september 1999, zaak C-391/97 (*Gschwind*).

62 HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), r.o. 43.

63 HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), r.o. 47.

64 HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), r.o. 50. Zie hierover ook H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 1097 (randnr. 1214) die van mening is dat uit het arrest niet duidelijk wordt ten aanzien van wie de discriminatie plaatsvond (Imfeld, Garcet of beiden gezamenlijk als echtpaar).

die wordt aangerekend op de inkomsten van de echtgenoot met het hoogste inkomen zonder dat op welke wijze ook ermee rekening wordt gehouden dat deze echtgenoot als gevolg van de uitoefening van de door het Verdrag gewaarborgde vrijheden mogelijk individueel geen inkomsten in België verwerft, hetgeen rechtstreeks en automatisch tot gevolg heeft dat het echtpaar alsdan dit voordeel helemaal verliest. Los van de wijze waarop Imfeld in Duitsland wordt belast, is het het automatisme van dit verlies dat afbreuk doet aan de vrijheid van vestiging."

Het Hof van Justitie bevestigde hiermee dat voor de vaststelling of in dit kader sprake is van een *bepijking van het vrije verkeer* door de woonstaat, de fiscale behandeling in de werkstaat niet relevant is.⁶⁵ Zolang geen sprake is van een Schumacker-situatie, rust de verplichting om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie volledig op de woonstaat. Indien het hiermee verbonden belastingvoordeel in die staat dan verloren gaat als gevolg van het gebruikmaken van de verkeersvrijheden, vormt dit een beperking van het vrije verkeer. Het *automatisme* van dit verlies als gevolg van de vrijstellingsmethode is hierbij hetgeen dat afbreuk doet aan de vrijheid van vestiging, aldus het Hof.⁶⁶ Het feit dat in de andere staat (deels) rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie en/of de uiteindelijk verschuldigde belasting lager uitvalt dan in de situatie waarin een belastingplichtige exclusief in de woonstaat belastbaar zou zijn, is hierop dan ook niet van invloed.⁶⁷

Daarna oordeelde het Hof dat deze beperking evenmin kon worden gerechtvaardigd op grond van de noodzaak om de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid te handhaven, ondanks het feit dat Duitsland unilateraal belastingvoordelen had verleend in verband met de gezinssituatie van Imfeld. Het Hof van Justitie overwoog dienaangaande als volgt:

"70. In deze context heeft het Hof in punt 101 van het reeds aangehaalde arrest de Groot gepreciseerd dat methoden tot voorkoming van dubbele belastingheffing of nationale belastingregelingen die tot gevolg hebben dat dubbele belastingheffing wordt voorkomen of verzacht, de belastingplichtigen van de betrokken staten echter wel ervan moeten verzekeren dat hun gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen, ongeacht de wijze waarop de betrokken lidstaten deze verplichting onderling hebben verdeeld, omdat daardoor anders een met de Verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van personen onverenigbare ongelijke behandeling zou worden gecreëerd die niet het gevolg is van de tussen de nationale belastingstelsels bestaande dispariteiten.

(...)

72. De overeenkomst van 1967 legt de werkstaat geen enkele verplichting op om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtigen die wonen in de andere lidstaat die partij bij deze overeenkomst is.

73. Bovendien wordt in de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling geen onderling verband gelegd tussen de belastingvoordelen die worden toegekend aan de ingezetenen van de betrokken lidstaat, en de belastingvoordelen die zij kunnen krijgen wanneer zij in een andere lidstaat worden belast. Verzoekers in het hoofdgeding hebben de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste niet kunnen krijgen, niet omdat zij een gelijkwaardig voordeel in Duitsland hadden gekregen, maar enkel omdat dit voordeel wordt geneutraliseerd door de wijze van aanrekening ervan."

65 HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), r.o. 63.

66 HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), r.o. 62 (cursivering NS).

67 HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), r.o. 58.

Gelet op het voorgaande kon België inwoners zoals Imfeld niet *verzekeren* dat hun gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking werd genomen. Dit aangezien het belastingverdrag met Duitsland noch de Belgische nationale belastingregeling dat effect bewerkstelligde.⁶⁸ In casu kon het beroep op de evenwichtige verdeling van de heffingsgrondslag als rechtvaardigingsgrond dan ook niet slagen aangezien in de Belgische belastingwetgeving geen *onderling verband* werd gelegd tussen enerzijds het verlies van de verhoging van de belastingvrije som in België en anderzijds het door Duitsland unilateraal verleende voordeel (het *Freibetrag für Kinder*).⁶⁹ Dat België de weigering van dit belastingvoordeel wel had kunnen rechtvaardigen indien een dergelijke koppeling was voorzien in de Belgische wet- en regelgeving, wordt mijns inziens bevestigd in het laatste deel van het arrest.

Voordat daarbij werd aangekomen, herhaalde het Hof eerst de rechtsoverwegingen uit het Beker-arrest dat 'hoe dan ook de noodzaak om een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te waarborgen met name als rechtvaardigingsgrond kan worden aanvaard wanneer de betrokken regeling ertoe strekt gedragingen te voorkomen die afbreuk kunnen doen aan het recht van een lidstaat om zijn belastingbevoegdheid uit te oefenen met betrekking tot activiteiten die op zijn grondgebied plaatsvinden'.⁷⁰ In casu werd aan dit recht, net als in het Beker-arrest, evenwel geen afbreuk gedaan, aangezien mevrouw Garcet haar arbeidsinkomen nog altijd onbeperkt aan de Belgische belasting was onderworpen (waarop het belastingvoordeel voor echtparen in kwestie integraal kon worden verleend).⁷¹

Vervolgens werd bevestigd dat deze rechtsoverwegingen geen *beperking* van de genoemde De Groot-excepties inhouden. Het Hof behandelde hierna namelijk het beroep van de Estse regering op het voorkomen van dubbele (verlies)af trek als rechtvaardigingsgrond, waarbij de mogelijkheid om terug te treden indien belastingvoordelen worden verleend door de werkstaat, nogmaals werd benoemd:

“78. Zoals de advocaat-generaal in punt 82 van zijn conclusie heeft opgemerkt, zou, gesteld dat de verschillende belastingvoordelen die respectievelijk door de twee betrokken lidstaten worden toegekend, vergelijkbaar zijn en kan worden geconcludeerd dat verzoekers in het hoofdgeding inderdaad dubbel voordeel hebben genoten, deze omstandigheid in elk geval enkel het resultaat zijn van de parallele toepassing van de Duitse en de Belgische belastingregeling, zoals tussen beide lidstaten is overeengekomen in de overeenkomst van 1967.

79. Het staat de betrokken lidstaten daarentegen vrij om rekening te houden met belastingvoordelen die een andere heffingsstaat eventueel toekent, mits – zoals blijkt uit punt 70 van het onderhavige arrest – de belastingplichtige wordt verzekerd, los van de wijze waarop deze lidstaten deze verplichting onderling verdelen, dat hun gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen.”

68 P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 874.

69 Idem: I.M. de Groot, 'The CJEU's Conflicting Case Law on Neutralization', *Intertax* 2014/11, p. 721-729, p. 724.

70 HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), r.o. 75. De bewoordingen in de Nederlandse versie wijken af van die in r.o. 57 van het Beker-arrest (zie bijvoorbeeld de toevoeging dat dit 'derhalve' met name als rechtvaardigingsgrond kan worden aanvaard). In de Duitse (procestaal Beker) en Franse versie (procestaal Imfeld) zijn de overwegingen in beide arresten echter woordelijk identiek op dit onderdeel.

71 HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), r.o. 76.

Het Hof bevestigt aldus dat ook in de situatie van Imfeld de beperking door België had kunnen worden gerechtvaardigd, indien de Belgische wetgeving had *verzekerd* dat Imfeld zijn persoonlijke en gezinssituatie integraal in aanmerking werd genomen.⁷² Oftewel, als hierin een onderling verband was gelegd tussen enerzijds de weigering van het belastingvoordeel door België en anderzijds het feit dat in Duitsland rekening was gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie.⁷³

Het arrest illustreert dat de feitelijke eindpositie van belastingplichtigen niet doorslaggevend is, maar de wetgeving van de betrokken lidstaat als zodanig verenigbaar moet zijn met het Unierecht. De rechtsontwikkeling van het arrest betreft derhalve niet onder welke omstandigheden 'de persoonlijke en gezinssituatie volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen', maar de daarbij geldende eis dat dit door de lidstaten 'wordt verzekerd'. Immers, het Hof van Justitie had vastgesteld dat met Imfeld zijn persoonlijke en gezinssituatie reeds (ten dele) rekening was gehouden in Duitsland.⁷⁴ Meer specifiek lijkt het erop dat het gezin als gevolg van het oordeel van het Hof van Justitie in België in feite aanspraak kon maken op een inhoudelijk vergelijkbaar belastingvoordeel dat reeds in een andere lidstaat aan Imfeld was toegekend.⁷⁵ Er was dus geen sprake van dat noch in de woonstaat noch in de werkstaat rekening werd gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie (het discriminatieconcept uit het Schumacker-arrest).⁷⁶ Dit kon de beperking die volgde uit de Belgische wetgeving echter niet sauveren, nu de Belgische weigering losstond van de door Duitsland verleende belastingvoordelen.

5.2.5 Tussenconclusie

De woonstaat heeft op grond van het Unierecht in beginsel de verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie van grensoverschrijdende werknemers geheel in aanmerking te nemen (*De Groot*). Hierbij dienen de subjectgebonden belastingvoordelen als uitgangspunt volledig te worden toegerekend aan het binnenlandse inkomen bij de vaststelling van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting (*Beker*). Dit vereiste geldt ongeacht of een lidstaat de vrijstellings- of de verrekeningsmethode hanteert. Slechts onder strikte voorwaarden hoeft de woonstaat de persoonlijke en gezinssituatie toch niet volledig in aanmerking te

72 In gelijke zin: I.M. de Groot, 'The CJEU's Conflicting Case Law on Neutralization', *Intertax* 2014/11, p. 721-729, p. 727. Kennelijk anders: H. Niesten, 'Growing Impetus for Harmonization of Personal and Family Allowances: Current State of Affairs of the Schumacker-Doctrine after Imfeld and Garcet', *EC Tax Review* 2015/4, p. 185-201, p. 193 die lijkt te stellen dat de rechtvaardigingsgronden door het Hof werden afgewezen gelet op het feit dat werkstaat Duitsland niet *alle* voordelen uit hoofde van de persoonlijke en gezinssituatie verleende (maar slechts de desbetreffende belastingvrije som). Uit het nadien verschenen proefschrift van Niesten wordt mij niet duidelijk of zij die mening momenteel nog is toegedaan.

73 Een dergelijk onderling verband is in Nederland met ingang van 1 januari 2005 opgenomen in het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (art. 10 lid 6) middels het besluit van 8 april 2005, *Stb.* 2005, 197. Voor de periode tussen de datum waarop het *De Groot*-arrest was gewezen (12 december 2002) en 1 januari 2005, was in toepassing van het arrest voorzien door de besluiten van 28 februari 2003, IFZ2003/189M en 25 oktober 2004, IFZ2004/728M.

74 HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), r.o. 47.

75 Idem: P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 874.

76 HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), r.o. 38.

nemen. Naast de uitzondering die geldt in een Schumacker-situatie, kan een dergelijke weigering van belastingvoordelen onder omstandigheden worden gerechtvaardigd op grond van de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid en het voorkomen van dubbele aftrek. Hiervoor is vereist dat een werkstaat de belastingplichtige de belastingvoordelen in verband met de persoonlijke en gezinssituatie op basis van een belastingverdrag toekent (bilaterale De Groot-exceptie), hetzij deze voordelen unilateraal verleent (unilaterale De Groot-exceptie). Hierbij geldt als aanvullende eis dat het toepasselijke recht van de lidstaten erin voorziet dat de belastingplichtige ervan wordt *verzekerd* dat zijn persoonlijke en gezinssituatie volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen (*Imfeld*).

5.3 Onbeantwoorde vraagstukken

Hiervoor is de huidige stand van de rechtspraak behandeld inzake de verplichtingen van de woonstaat met betrekking tot de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie. Er zijn echter nog verschillende openstaande vragen, onder meer ten aanzien van de genoemde De Groot-excepties op grond waarvan de woonstaat de weigering van belastingvoordelen kan rechtvaardigen (omdat de werkstaat subjectgebonden tegemoetkomingen verleent). Men kan zich bijvoorbeeld afvragen hoe het onderlinge verband moet worden vormgegeven in de wetgeving van de woonstaat en/of een belastingverdrag om te voldoen aan de voorwaarde dat 'de belastingplichtigen van de betrokken staten ervan worden verzekerd dat hun gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen, ongeacht de wijze waarop de betrokken lidstaten deze verplichting onderling hebben verdeeld'.⁷⁷ Alvorens op de systematiek van deze 'verzekering' in te gaan, is het van belang vast te stellen wat de verplichting dat 'de persoonlijke en gezinssituatie volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen' eigenlijk inhoudt.⁷⁸

5.3.1 Begrip 'volledig en naar behoren in aanmerking genomen'

Er kan worden betoogd dat de woonstaat alle subjectgebonden belastingvoordelen onder zijn wetgeving volledig moet verlenen, behoudens *voor zover* een werkstaat een inhoudelijk vergelijkbaar belastingvoordeel toekent, i.e. voor dezelfde omstandigheid c.q. uitgave. Bij een dergelijke uitleg geniet een belastingplichtige uiteindelijk in totaliteit dezelfde aftrekposten in verband met de persoonlijke en gezinssituatie als wanneer hij volledig in zijn woonstaat belastbaar zou zijn geweest (methode 1: *de woonstaatbenadering*).⁷⁹ Stel dat een belastingplichtige € 50.000 arbeidsinkomen verwerft in woonstaat A en

77 HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 101 en HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), r.o. 70.

78 Zie hierover tevens I.M. de Groot, 'The CJEU's Conflicting Case Law on Neutralization', *Intertax* 2014/11, p. 721-729, p. 724-725 en 728 (paragraaf 3.3 en 4.3), I. de Groot, 'Case X (C-283/15) and the Myth of "Schumacker's 90% Rule"', *Intertax* 2017/8, p. 567-576, p. 575 (paragraaf 7) en H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 957 e.v. (randnr. 1049 e.v.).

79 Zie I.M. de Groot, 'The CJEU's Conflicting Case Law on Neutralization', *Intertax* 2014/11, p. 721-729, p. 724 die in haar beschrijving van deze mogelijke benadering overigens een minder strikte eis hanteert ten aanzien van het beschikbare belastingvoordeel in de werkstaat (zie ook de voetnoten hierna). De Groot is overigens geen voorstander van een 'woonstaatbenadering'.

€ 50.000 in werkstaat B. De belastingplichtige betaalt € 15.000 alimentatie per jaar aan zijn ex-partner, die onder de fiscale wetgeving van woonstaat A volledig aftrekbaar is. In werkstaat B wordt aan niet-inwoners de aftrek voor de persoonlijke en gezinssituatie pro rata toegekend, maar zijn de aftrekbare bedragen lager. Bij de toepassing van de woonstaatbenadering zou de belastingplichtige in zijn woonland recht hebben op aftrek van het volledige bedrag, waarbij de woonstaat slechts mag terugtreden ter grootte van *het bedrag* dat de werkstaat aan aftrek verleent *voor deze specifieke post*.⁸⁰ Stel dat in werkstaat B voor de alimentatieverplichting aan de belastingplichtige een aftrekpost van € 3.750 wordt toegekend, dan zou dit betekenen dat de woonstaat effectief € 11.250 van de alimentatieaftrek zou moeten verlenen. In totaliteit geniet de belastingplichtige dan nog altijd € 15.000 aftrek in verband met zijn alimentatieverplichtingen.⁸¹

Een alternatieve benadering is dat de woonstaat mag terugtreden in de mate dat een gelijke behandeling ten aanzien van de persoonlijke en gezinssituatie in algemene zin beschikbaar is in werkstaat B (methode 2: *de voorwaardelijke evenredigheidsbenadering*).⁸² Eventuele verschillen in de aard en de omvang van de subjectgebonden aftrekposten zijn hierbij dan geen belemmering voor woonstaat A om voor een evenredig deel terug te treden (in casu 50%). In dat geval zou woonstaat A € 7.500 van de alimentatieaftrek effectief moeten verlenen aan de belastingplichtige. In totaliteit geniet het individu dan € 11.250 alimentatieaftrek (€ 7.500 + € 3.750). Het feit dat de aftrek in werkstaat B lager uitvalt, en daarmee het totale gecombineerde belastingvoordeel, wordt in deze visie als een dispariteit beschouwd, net zoals de belastingtarieven in woonstaat A en werkstaat B kunnen verschillen.⁸³

De bovenstaande methoden zitten ieder aan een andere kant van het spectrum als het gaat om (de striktheid van) de voorwaarden waaronder de woonstaat mag weigeren om de persoonlijke en gezinssituatie 'volledig' in aanmerking te nemen. Er zijn echter met name ten aanzien van de woonstaatbenadering vele deelvarianten denkbaar. Hierbij wordt eveneens geredeneerd vanuit het principe dat de subjectgebonden belastingvoordelen van de woonstaat uiteindelijk volledig moeten worden genoten, maar kan een De Groot-exceptie bijvoorbeeld ook worden ingeroepen door de woonstaat als de werkstaat andere aftrekposten verleent of voor een afwijkend bedrag. Aldus kan de methodiek van

80 Niesten is van mening dat het inderdaad dient te gaan om een vergelijkbaar belastingvoordeel in de werkstaat en rechtvaardiging aldus mogelijk is 'in situaties waarbij de bronstaat en de woonstaat het belastingvoordeel nationaalrechtelijk beide erkennen'. H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 957-958 (randnr. 1049). Zij geeft de voorkeur aan een woonstaatbenadering, waarin de belastingplichtige uiteindelijk '100% van het bedrag aan persoonlijke en familiale belastingvoordelen dat de woonstaat op basis van nationale wetgeving zou toekennen' ontvangt.

81 De Groot gaat in haar voorbeeld niet uit van belastingvoordeel van een specifieke aftrekpost maar van subjectgebonden belastingvoordelen in algemene zin (die beschikbaar zijn in de werkstaat). I.M. de Groot, 'The CJEU's Conflicting Case Law on Neutralization', *Intertax* 2014/11, p. 721-729, p. 728. Die benadering zou lidstaten uiteraard meer ruimte bieden om een succesvol beroep te doen op een rechtvaardigingsgrond.

82 I.M. de Groot, 'The CJEU's Conflicting Case Law on Neutralization', *Intertax* 2014/11, p. 721-729, p. 724-725. Dit is de uitleg die De Groot onderschrijft op basis van de rechtspraak van het Hof van Justitie, althans waarvan zij verwacht dat het Hof dit heeft bedoeld.

83 Idem, p. 725. Zie inzake de acceptatie van dispariteiten ten aanzien van subjectgebonden belastingvoordelen tevens I. de Groot, 'Case X (C-283/15) and the Myth of "Schumacker's 90% Rule"', *Intertax* 2017/8, p. 567-576, p. 575.

de woonstaatbenadering verder worden onderverdeeld in kwalitatieve en kwantitatieve sub-benaderingen (of combinaties hiervan). Deze varianten worden hierna behandeld en daarna wordt beoordeeld welke methode het beste aansluit bij de bestaande rechtspraak.

Hierboven is ten aanzien van methode 1 de meest restrictieve vorm van de woonstaatbenadering beschreven. Hierbij mag de woonstaat slechts terugtreden voor *het bedrag* dat de werkstaat een aftrekpost heeft toegekend voor *dezelfde persoonlijke omstandigheid*, in casu de uitgaven in verband met de alimentatieverplichting. Dit kan aldus worden aangeduid als een *specifieke kwantitatieve benadering* (methode 1a).⁸⁴ Dit is overigens de systematiek die onder het Nederlandse belastingstelsel wordt toegepast.⁸⁵

Een minder ver gaande variant is een methode waarbij eveneens wordt gekeken naar het concrete bedrag van de subjectgebonden aftrekposten in de werkstaat, waarbij dit echter ook andere subjectgebonden belastingvoordelen mag betreffen dan de concrete persoonlijke omstandigheden c.q. uitgaven waarvoor in de woonstaat belastingvoordelen beschikbaar zijn (methode 1b: *de generieke kwantitatieve benadering*). De woonstaat mag in dat geval haar eigen aftrekposten onthouden voor het bedrag waarvoor in de werkstaat meer in algemene zin aftrekposten worden verleend die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie.

Een derde mogelijke deelvariant is die waarbij uitsluitend een *kwalitatieve* toets wordt toegepast. Hierbij mag de woonstaat terugtreden indien de werkstaat een aftrekpost toekent voor *dezelfde persoonlijke omstandigheid c.q. uitgave*, ongeacht eventuele verschillen in de hoogte van het desbetreffende belastingvoordeel (methode 1c: *de specifieke kwalitatieve*

84 Dit houdt in feite een dubbele toets in: er wordt zowel een kwalitatieve als een kwantitatieve vergelijking gemaakt ten aanzien van de belastingvoordelen die zijn ontvangen in de werkstaat.

85 Dit op grond van art. 10 lid 6 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001. Hoewel dit niet geheel duidelijk volgt uit de tekst van het besluit, kan dit worden afgeleid uit een voorbeeld in de artikelsgewijze toelichting. Zie het besluit van 8 april 2005, *Stb.* 2005, 197, p. 17. Uit het daar opgenomen voorbeeld, dat ziet op de doorschuifregeling, blijkt dat het gaat om verhoging van het noemerinkomen met het *bedrag* van de aftrekpost die is verleend in de werkstaat voor *dezelfde uitgave* als waarvoor in Nederland een tegemoetkoming bestaat (oftewel: een specifieke kwantitatieve methode). Hoewel de toelichting hier niets over zegt, zou de verhoging van het noemerinkomen logischerwijs nooit meer dienen te bedragen dan de totale aftrek die beschikbaar is onder het Nederlandse stelsel voor de uitgaven waarvoor aftrek wordt verleend in het buitenland (een soort tweede limiet: maximering van de correctie voor de buitenlandse aftrek). De keuze van de besluitgever is met name ingegeven door het oordeel van de Hoge Raad in HR 7 mei 2004, 38 067, ECLI:NL:HR:2004:AO0075, *BNB* 2004/262. In r.o. 4.5 van dat arrest is opgenomen dat de belastbare som (i.e. grondslag na aftrekposten) als noemer moet worden gehanteerd in de voorkomingsbreuk '*behoudens indien en voor zover in [de werkstaat] reeds een belastingvrije som is toegekend en/of fiscale tegemoetkomingen zijn verleend in verband met belanghebbendes hiervoor in 4.3 bedoelde uitgaven*'. Naar mijn mening volgt uit deze rechtsoverweging niet zonder meer dat het noemerinkomen moet worden verhoogd met het *concrete bedrag* van de aftrekpost in werkstaat. De besluitgever heeft echter voor de meest veilige uitleg gekozen, hetgeen te begrijpen valt.

benadering).⁸⁶ Wanneer de werkstaat deze aftrekpost overigens pro rata verleent, in de verhouding werkstaatinkomen/wereldinkomen, zou de woonstaat in dat geval de specifieke aftrekpost onder haar eigen wetgeving eveneens slechts pro rata mogen weigeren.

Minder restrictief dan de laatstgenoemde deelmethode is uiteraard de eerdergenoemde methode 2 (*de voorwaardelijke evenredigheidsbenadering*). Hierbij worden de specifieke voordelen onder het stelsel van het woonland losgelaten: in de mate⁸⁷ dat de werkstaat een belastingplichtige belast met inachtneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie, of, anders gezegd, meer in algemene zin op het punt van de inaanmerkingneming van zijn volledige fiscale draagkracht een inwonerbehandeling geeft, kan de woonstaat een beroep doen op een De Groot-exceptie. Dit ongeacht de *aard* en de *omvang* van de subjectgebonden belastingvoordelen in de werkstaat.

Elk van deze (deel)methodes zou een uitleg kunnen zijn waarin de persoonlijke en gezinssituatie volledig en naar behoren in aanmerking is genomen. Het is echter de vraag wat de concrete visie van het Hof van Justitie is, aangezien hij zich hier tot op heden niet expliciet over heeft uitgelaten. Mijns inziens kan het antwoord echter onder meer impliciet worden afgeleid uit de wijze waarop het Hof de genoemde De Groot-excepties behandelt in het kader van zijn beslisschema: bij de rechtvaardigingsgronden, meer specifiek de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid.⁸⁸

In de literatuur is in dit kader benoemd dat het opmerkelijk is dat het Hof hier een andere lijn volgt dan bij de neutraliseringsleer op het terrein van de bronheffingen.⁸⁹ In het laatste geval kan een discriminerende heffing van dividendbelasting van de bronstaat worden geneutraliseerd indien, op grond van een belastingverdrag, in de woonstaat feitelijk volledige verrekening plaatsvindt van de bronheffing.⁹⁰ Aldus kan een beperking van het vrije verkeer worden geneutraliseerd middels het belastingverdrag, zonder dat wordt toegekomen aan rechtvaardiging ervan op grond van dwingende maatregelen van algemeen belang.⁹¹ Aangezien de eerste De Groot-exceptie gebaseerd is op het feit dat de werkstaat *op grond van een belastingverdrag* gehouden is de persoonlijke en gezinssituatie

86 Het is ook denkbaar dat hier een minder ver gaande variant van de kwalitatieve toets zou worden toegepast. Hierbij hoeft niet concreet een aftrekpost voor dezelfde *omstandigheid* c.q. *uitgave* te worden toegekend in de werkstaat, maar is het voldoende dat door die staat voordelen worden verleend voor dat *gedeelte* van de persoonlijke en gezinssituatie (bijvoorbeeld: rekening gehouden met *familierechtelijke verplichtingen*, ondanks dat bijvoorbeeld binnen het stelsel van die werkstaat geen recht op aftrek voor partneralimentatie bestaat, maar wel een belastingvoordeel voor kinderen ten laste). Hierbij is nog altijd sprake van een kwalitatieve toets, maar wordt deze minder specifiek en meer naar categorie toegepast. Hierbij worden de concrete voordelen in de woonstaat al meer losgelaten.

87 Volledig of pro rata (in de verhouding werkstaatinkomen/wereldinkomen).

88 Zie paragraaf 5.2.3 en 5.2.4.

89 I.M. de Groot, 'The CJEU's Conflicting Case Law on Neutralization', *Intertax* 2014/11, p. 721-729.

90 Zie paragraaf 3.2.5 en in het bijzonder HvJ EG 8 november 2007, zaak C-379/05 (*Amurta*), r.o. 79-83 en HvJ EU 17 september 2015, gevoegde zaken C-10/14 (*Miljoen*), C-14/14 (X) en C-17/14 (*Société Générale*), r.o. 78-86.

91 Zie de indeling van HvJ EU 17 september 2015, gevoegde zaken C-10/14 (*Miljoen*), C-14/14 (X) en C-17/14 (*Société Générale*) waarin eerst een beperking wordt geconstateerd, waarbij vervolgens wordt getoetst of deze kan worden gerechtvaardigd op grond van het belastingverdrag (neutralisering, zie r.o. 75-88) en daarna pas aan de toetsing aan de dwingende redenen van algemeen belang wordt toegekomen (r.o. 89 e.v.). De neutraliseringsleer vormt in zoverre een afzonderlijke tussenstap in het beslisschema van het Hof (tussen de constatering van een beperking van de verkeersvrijheden en de toepassing van de *rule of reason*).

in aanmerking te nemen, lijkt het op het eerste gezicht aannemelijk dat hiervoor dezelfde benadering zou moeten gelden (neutralisering op basis van het belastingverdrag, vóór toepassing van de *rule of reason*). In de literatuur is dan ook bepleit dat het Hof van Justitie omgaat en deze uitzondering op de verplichting van de woonstaat om de persoonlijke en gezinssituatie volledig in aanmerking te nemen overeenkomstig de neutraliseringsbenadering op het terrein van de bronheffingen zou toepassen.⁹² Slechts ten aanzien van de tweede De Groot-exceptie, subjectgebonden belastingvoordelen die unilateraal worden toegekend door de werkstaat, zouden de rechtvaardigingsgronden (de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid en het voorkomen van dubbele aftrek) dan nog van belang zijn. Ook daarbij bestaat overigens een belangrijk verschil ten opzichte van de rechtspraak inzake bronheffingen, aangezien unilaterale voordelen in dat kader door het Hof buiten beschouwing worden gelaten.⁹³ Het feit dat unilaterale voordelen wel tot rechtvaardiging kunnen leiden bij subjectgebonden belastingvoordelen en niet bij discriminerende bronheffingen is in de literatuur verklaard met het argument dat in de zaken over discriminerende bronheffingen geen dubbele voordelen konden ontstaan. Dit aangezien een eventuele verlaging van de bronheffing door de bronstaat, in dat geval via de verrekeningsmethode per saldo wordt opgeheven door de woonstaat.⁹⁴ In situaties van dubbele subjectgebonden belastingvoordelen gebeurt dit echter niet automatisch⁹⁵, waardoor het lidstaten toegestaan zou moeten worden om ongerechtvaardigde (dubbele) voordelen te voorkomen.⁹⁶

Mijns inziens hebben deze twee leerstukken binnen de rechtspraak van het Hof echter ook om een andere reden een afwijkend toetsingskader.

Ten aanzien van de bronheffingen wordt eerst vastgesteld of sprake is van een beperking door de bronstaat (die een hoger bedrag aan dividendbelasting heft van niet-inwoners), hetgeen daarna mogelijk kan worden geneutraliseerd indien de woonstaat op basis van het belastingverdrag gehouden is om dit nadeel te neutraliseren middels de

92 I.M. de Groot, 'The CJEU's Conflicting Case Law on Neutralization', *Intertax* 2014/11, p. 721-729, p. 728-729.

93 Zie bijvoorbeeld HvJ EG 8 november 2007, zaak C-379/05 (*Amurta*), r.o. 78 en HvJ EU 17 september 2015, gevoegde zaken C-10/14 (*Miljoen*), C-14/14 (X) en C-17/14 (*Société Générale*), r.o. 77.

94 Zie onder meer I.M. de Groot, 'The CJEU's Conflicting Case Law on Neutralization', *Intertax* 2014/11, p. 727-728, J. Englisch, 'Taxation of cross-border dividends and EC fundamental freedoms', *Intertax* 2010/4, p. 197-221, p. 218 en G. Kofler, 'Tax Treaty "Neutralization" of Source State Discrimination under the EU Fundamental Freedoms?', *Bulletin for International Taxation* 2011/12, p. 684-690, p. 687.

95 De reden voor dit laatste is regelmatig niet verbonden aan het feit dat het gaat om subjectgebonden belastingvoordelen, maar aan het feit dat voor actief buitenlands inkomen, zoals looninkomsten, door verschillende lidstaten een vrijstellingsmethode (met progressievoorbehoud) wordt gehanteerd. Overigens is het ook bij de toepassing van een verrekeningsmethode niet uitgesloten dat dubbel voordeel wordt genoten. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn indien beide staten belastingvoordelen toekennen en de buitenlandse belasting niet volledig verrekenbaar is in de woonstaat als gevolg van de tweede limiet.

96 I.M. de Groot, 'The CJEU's Conflicting Case Law on Neutralization', *Intertax* 2014/11, p. 727-728, J. Englisch, 'Taxation of cross-border dividends and EC fundamental freedoms', *Intertax* 2010/4, p. 197-221, p. 218 en G. Kofler, 'Tax Treaty "Neutralization" of Source State Discrimination under the EU Fundamental Freedoms?', *Bulletin for International Taxation* 2011/12, p. 684-690, p. 687.

verrekeningsmethode (mits dit laatste ook feitelijk gebeurt).⁹⁷ Hierbij moet *het concrete financiële nadeel* worden opgeheven (een euro voor euro-benadering).⁹⁸ In dat geval verdwijnt de effectieve benadeling in de bronstaat derhalve integraal voor de belastingplichtige: dit wordt *volledig geneutraliseerd*.

Dit ligt anders bij het nadeel dat een belastingplichtige zoals De Groot lijdt in zijn woonstaat ten aanzien van de persoonlijke en gezinssituatie. Het voordeel van de subjectgebonden aftrekposten wordt door de woonstaat mogelijk teruggenomen als deze staat een beroep kan doen op een De Groot-exceptie, maar hier staat niet tegenover dat het *effectieve belastingvoordeel* dat een belastingplichtige in de werkstaat geniet in waarde gelijk zal zijn. Het gaat hierbij dan ook niet om *neutralisering* van het in de woonstaat geleden nadeel.⁹⁹ Gelet op de bewoordingen in het De Groot-arrest is dit ook niet vereist: de woonstaat kan middels een belastingverdrag worden ontheven van de verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie geheel voor zijn rekening te nemen, zolang belastingplichtigen worden verzekerd dat hun gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk *volledig en naar behoren* in aanmerking wordt genomen. Dit 'ongeacht de wijze waarop de betrokken lidstaten deze verplichting onderling hebben verdeeld, omdat daardoor anders een met de Verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van personen onverenigbare ongelijke behandeling zou worden gecreëerd *die niet het gevolg is van de tussen de nationale belastingstelsels bestaande dispariteiten*'.¹⁰⁰

Naar mijn mening kan het effectieve belastingvoordeel dat een grensoverschrijdende werknemer geniet met betrekking tot zijn persoonlijke en gezinssituatie hierdoor in totaliteit (aanzienlijk) afwijken ten opzichte van een belastingplichtige die zijn inkomen volledig verwerft in de woonstaat. Zolang zijn persoonlijke en gezinssituatie door de lidstaten gezamenlijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen, i.e. over het gehele wereldinkomen overeenkomstig de modaliteiten van de wetgeving van de betrokken staten, zou een verschil in effectief (totaal) belastingvoordeel in dat geval het

97 Zie HvJ EG 8 november 2007, zaak C-379/05 (*Amurta*), r.o. 83 waarbij deze toetsing werd geopperd en HvJ EU 17 september 2015, gevoegde zaken C-10/14 (*Miljoen*), C-14/14 (X) en C-17/14 (*Société Générale*), r.o. 85 waarin werd vastgesteld dat de neutralisering concreet had plaatsgevonden voor bepaalde belastingjaren.

98 HvJ EU 17 september 2015, gevoegde zaken C-10/14 (*Miljoen*), C-14/14 (X) en C-17/14 (*Société Générale*), r.o. 79.

99 Dit geldt overigens zelfs ongeacht of men methode 1 (de woonstaatsbenadering) aanhangt of methode 2 (de voorwaardelijke evenredigheidsbenadering). In het laatste geval is dit effect uiteraard veel duidelijker omdat dan niet alleen het effectieve belastingvoordeel verschilt (als gevolg van een verschil in de tarieven tussen de woon- en werkstaat), maar de hoogte en de aard van de subjectgebonden aftrekposten zelf ook uiteen zullen lopen.

100 HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 101.

gevolg zijn van *tussen de nationale belastingstelsels bestaande dispariteiten*. Dit zou dan ook geen strijd opleveren met het vrije verkeer van werknemers.¹⁰¹

Men zou hiervoor ook een bevestiging kunnen vinden in r.o. 102 van het De Groot-arrest, waarin werd beoordeeld of het was verzekerd dat De Groot zijn persoonlijke en gezinssituatie volledig en naar behoren in aanmerking werd genomen:

“102. In casu moet worden vastgesteld dat het Nederlandse recht en de overeenkomsten met Duitsland, Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk dit resultaat niet garanderen. De woonstaat is namelijk ten dele ontheven van de nakoming van zijn verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige in aanmerking te nemen, zonder dat de werkstaten voor het deel van de op hun grondgebied verworven inkomsten ermee instemmen, de desbetreffende lasten te dragen, of deze lasten opgelegd krijgen op basis van met de woonstaat gesloten overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting. Dit ligt slechts anders bij de overeenkomst met Duitsland ingeval 90% van de inkomsten zijn verworven in de werkstaat, hetgeen in het hoofdgeding niet het geval is.”

Het Hof spreekt aldus in algemene bewoordingen over het feit dat de werkstaten niet hadden ingestemd of verplicht waren de lasten te dragen die verbonden zijn aan het toekennen van de belastingvoordelen voor de persoonlijke en gezinssituatie. Over de specifieke aftrekpost van De Groot (de alimentatieaftrek) wordt niet gesproken en dit lijkt ook niet relevant: waar het om gaat is of door de werkstaat een gelijke behandeling wordt toegekend ten aanzien van de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie. Ook A-G Léger was in zijn conclusie voor het De Groot-arrest, waarvan het Hof van Justitie de verklaring voor recht vrijwel letterlijk overnam, deze mening toegedaan:

“50. Indien de betrokken werkstaten de persoonlijke en gezinssituatie van De Groot in aanmerking hadden genomen, had hij wellicht ook een hogere belastingdruk ondervonden dan wanneer hij al zijn inkomsten in Nederland had verworven. Dit had het geval kunnen zijn indien de in de werkstaten verleende aftrekposten in verband met zijn persoonlijke en gezinssituatie lager waren geweest dan die in Nederland, en indien die staten voor de vaststelling van de belastingtarieven voor niet-ingezetenen al hun inkomsten in aanmerking hadden genomen. Een dergelijk nadeel zou dan echter niet het gevolg zijn geweest van een belemmering van het vrije verkeer van werknemers, maar van dispariteiten tussen de belastingstelsels van de lidstaten.

51. Dit is in de onderhavige zaak niet het geval. De omstandigheid dat de lidstaten waar De Groot heeft gewerkt, voor de belasting van de aldaar door hem verworven inkomsten geen rekening hebben gehouden met zijn persoonlijke en gezinssituatie, verplichtte volgens mij de woonstaat

¹⁰¹ In gelijke zin: I.M. de Groot, 'The CJEU's Conflicting Case Law on Neutralization', *Intertax* 2014/11, p. 721-729, p. 724-725. Anders: H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 957-959 (randnr. 1049). Niesten haar visie is overigens niet geheel duidelijk. Zij merkt enerzijds op dat de voorwaardelijke evenredigheidsbenadering niet de voorkeur heeft als uitleg van de rechtspraak van het Hof. Dit nadat ze haar voorkeur heeft uitgesproken voor een woonstaatbenadering, waarbij de woonstaat slechts mag terugtreden in de mate dat gelijke belastingvoordelen worden verleend in de werkstaat. Nadien merkt zij echter tevens op dat 'uit het arrest De Groot kan worden afgeleid dat de woonstaat deels (evenredige) toekenning van persoonlijke en familiale belastingvoordelen mag weigeren als de werkstaat diens belastingvoordeel deels (evenredig) verleent, ook als de belastingvoordelen niet steeds even vergelijkbaar zijn'. De reden waarom Niesten, in afwijking van het laatste argument, dan toch haar voorkeur uitspreekt voor de woonstaatbenadering als uitleg van de rechtspraak van het Hof, is mij niet duidelijk.

om de belanghebbende alle aftrekposten toe te kennen waarop hij in zijn situatie recht had en die hem waren toegekomen als hij al zijn werkzaamheden in Nederland had verricht.”¹⁰²

Al met al concludeer ik dat verschillen tussen de belastingvoordelen van de woon- en werkstaat geen beletsel moeten zijn voor de woonstaat om een beroep te doen op een De Groot-exceptie (en de subjectgebonden belastingvoordelen derhalve niet volledig hoeft te verlenen op het binnenlandse inkomen).¹⁰³ Van belang is *of* de werkstaat rekening houdt met de persoonlijke en gezinssituatie overeenkomstig de behandeling van haar inwoners, *de wijze waarop* hiermee rekening wordt gehouden onder de wetgeving van die staat echter niet.¹⁰⁴

Dit sluit ook aan bij de toepasselijke rechtvaardigingsgrond: de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid. Hierbij is het passend dat beide lidstaten (woon- en werkstaat) in de mate zij de inkomsten op grond van het belastingverdrag kunnen belasten conform hun eigen belastingregels, evenzeer in dezelfde verdeling de binnen dat stelsel beschikbare subjectgebonden belastingvoordelen toekennen.¹⁰⁵ Dit vormt aldus een logische symmetrie, terwijl deze evenredigheidsbenadering door het Hof ook in Schumacker-situaties met meerdere werkstaten wordt voorgeschreven.¹⁰⁶

Daarenboven past dit goed bij de benadering in de rechtspraak dat de woonstaat middels een belastingverdrag kan zijn ontheven van de verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie volledig in aanmerking te nemen. Indien dit slechts geldt voor zover de andere lidstaat exact vergelijkbare belastingvoordelen (in aard en omvang) als de woonstaat zou toekennen, dan zou deze rechtsoverweging vrijwel zinledig zijn. Voor situaties waarin de werkstaat niet-inwoners ten aanzien van hun *gehele* persoonlijke en gezinssituatie een gelijke behandeling geeft (al dan niet op pro rata-basis), zouden dispariteiten dan ook geaccepteerd kunnen en moeten worden. Dit geldt mijns inziens zowel in situaties waarin deze behandeling op basis van een belastingverdrag wordt verleend als wanneer dit unilateraal wordt toegekend.¹⁰⁷ Ik verwacht dan ook dat het Hof van Justitie de ontwikkelde De Groot-excepties in dergelijke gevallen uiteindelijk zal invullen conform deze voorwaardelijke evenredigheidsbenadering.

102 A-G Léger, conclusie van 20 juni 2000, zaak C-385/00 (*De Groot*), punt 50-51.

103 In gelijke zin: A-G Wattel in zijn nadere conclusie van 4 november 2003, 38.067, *BNB* 2004/262, punt 7.3-7.4 die opmerkt dat dit blijkt uit r.o. 100 van het De Groot-arrest.

104 Anders: H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 966-967 (randnr. 1061) die ten aanzien van de bilaterale De Groot-exceptie opmerkt dat 'geval per geval [zal] moeten worden nagegaan of het belastingverdrag daadwerkelijk tot gevolg heeft dat het bestreden nadeel volledig verdwijnt'. Dit onder verwijzing naar de rechtspraak inzake neutralisering in het kader van de bronheffingen. Mijns inziens zijn dat echter twee verschillende leerstukken binnen de rechtspraak van het Hof (zie ook hiervoor).

105 I.M. de Groot, 'The CJEU's Conflicting Case Law on Neutralization', *Intertax* 2014/11, p. 721-729, p. 728.

106 HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X), r.o. 46-49.

107 Zie in dit kader ook het hiervoor geciteerde HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 102 waarin het Hof in dezelfde (algemene) bewoordingen spreekt over unilaterale voordelen en voordelen die worden verleend op grond van verplichting uit een belastingverdrag.

5.3.1.1 *Gedeeltelijke gelijke behandeling in de werkstaat*

In sommige lidstaten komen niet-inwoners slechts voor bepaalde (categorieën van) subjectgebonden belastingvoordelen in aanmerking. Denk bijvoorbeeld aan lidstaten die wel een belastingvrije som toekennen aan buitenlandse belastingplichtigen, maar de overige aftrekposten in beginsel voorbehouden aan inwoners.¹⁰⁸ Dit komt overigens niet alleen voor bij unilaterale voordelen, maar evenzeer ten aanzien van de toekenning van subjectgebonden belastingvoordelen op grond van een belastingverdrag.¹⁰⁹ Zo is de reikwijdte van de relevante non-discriminatiebepaling in het belastingverdrag tussen Nederland en België beperkt tot belastingvoordelen die verband houden met de burgerlijke staat of de samenstelling van het gezin, hetgeen inhoudt dat alleen belastingvoordelen die verband houden met rechtstreeks uit het familierecht voortvloeiende verplichtingen hieronder vallen.¹¹⁰ Derhalve kan een inwoner van België die in Nederland werkzaam is niet op basis van het belastingverdrag aanspraak maken op bijvoorbeeld aftrek van specifieke zorgkosten en/of hypotheekrenteaftrek voor zijn buitenlandse eigen woning¹¹¹, terwijl beide belastingvoordelen duidelijk binnen de reikwijdte van de Schumacker-rechtspraak van het Hof van Justitie vallen.¹¹²

De hiervoor besproken *voorwaardelijke evenredigheidsbenadering*, waarbij de woonstaat de subjectgebonden belastingvoordelen evenredig toerekent aan het binnenlandse en buitenlandse inkomen, kan derhalve niet zonder meer integraal worden toegepast door de woonstaat indien de werkstaat niet met de *gehele* persoonlijke en gezinssituatie rekening houdt, maar slechts met bepaalde onderdelen ervan. Onduidelijk is op welke wijze de twee De Groot-excepties in dat geval moeten worden uitgelegd (in welke mate de woonstaat de subjectgebonden belastingvoordelen effectief mag weigeren). De eerste vraag betreft vanuit welk belastingstelsel dan moet worden vastgesteld welk gedeelte van de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking wordt genomen in de werkstaat. De onderdelen van de persoonlijke en gezinssituatie waarmee rekening wordt gehouden kunnen immers sterk uiteenlopen tussen de stelsels van beide staten. Een voorbeeld ter illustratie.

Voorbeeld

Belastingplichtige X is woonachtig in lidstaat A. Hij verwerft in die staat € 50.000 arbeidsinkomen. Hij werkt tevens in lidstaat B en verdient daar eveneens € 50.000 loon uit dienstbetrekking. In de woonstaat bestaan de volgende belastingvoordelen voor X:

- *Belastingvrije som: € 5.000;*
- *Aftrek familierechtelijke verplichtingen, waaronder alimentatiebetalingen aan ex-partner: € 10.000;*
- *Aftrek overige persoonlijke omstandigheden, waaronder ziektekosten: € 2.000;*
- *Hypotheekrenteaftrek voor de eigen woning: € 12.000.*

In de werkstaat zou recht bestaan op de volgende belastingvoordelen indien X inwoner zou zijn:

- *Belastingvrije som: € 3.000;*
- *Hypotheekrenteaftrek voor de eigen woning: € 5.000.*

108 Dit is bijvoorbeeld het geval onder het Duitse inkomstenbelastingstelsel.

109 Zie hierover ook H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 966 e.v. (randnr. 1061 e.v.).

110 Art. 26 paragraaf 2 van het belastingverdrag tussen Nederland en België (2001), zoals gepreciseerd in HR 19 februari 2010, 08/02184, ECLI:NL:HR:2010:BL4317, BNB 2010/198.

111 Zie ook het besluit van 20 april 2010, DGB2010/568M, *Stcrt.* 2010, 6364, paragraaf 5.3.

112 HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*), r.o. 63.

Het stelsel van de werkstaat kent geen andere belastingvoordelen dan bovengenoemde. Niet-inwoners van lidstaat B kunnen pro rata aanspraak maken op de belastingvrije som. Echter, de hypotheekrenteaftrek is voorbehouden aan inwoners (of belastingplichtigen in een Schumacker-situatie). X ontvangt aldus alleen 50% van de belastingvrije som (€ 1.500) in staat B.

In dat geval is de vraag in welke mate in werkstaat B rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van X en, gelet hierop, de woonstaat bepaalde voordelen (gedeeltelijk) zou mogen weigeren. Zoals opgemerkt is het hierbij van belang welke benaderingswijze wordt gekozen. Enerzijds kan men stellen dat, met uitzondering van de hypotheekrenteaftrek, de werkstaat de gehele persoonlijke en gezinssituatie op dezelfde wijze in aanmerking heeft genomen als voor een inwoner (althans: pro rata). Andere aftrekposten bestaan immers niet onder het stelsel van de werkstaat. Anderzijds, geredeneerd vanuit de woonstaat, zou men kunnen stellen dat alleen de belastingvrije som (pro rata) is verleend in de werkstaat (en de overige belastingvoordelen niet).

Mede in het licht van de eerdere conclusie dat dispariteiten zijn toegestaan, zou het verschil in de hoogte van de belastingvrije som geen bezwaren moeten opleveren: ten aanzien hiervan kan door de woonstaat mijns inziens een beroep worden gedaan op de unilaterale De Groot-exceptie.¹¹³ Derhalve kan de belastingvrije som effectief evenredig worden geweigerd door de woonstaat. Ten aanzien van de hypotheekrenteaftrek is dit niet mogelijk: dit gedeelte van de persoonlijke en gezinssituatie wordt door de werkstaat niet in aanmerking genomen en dit betreft in casu duidelijk geen dispariteit. De vraag is echter hoe te oordelen over de alimentatie- en ziektekostenaftrek. Wordt met dit onderdeel van de persoonlijke en gezinssituatie rekening gehouden in de werkstaat? Feitelijk zijn hiervoor geen belastingvoordelen toegekend door lidstaat B, want deze bestaan simpelweg niet onder het stelsel van deze werkstaat. Echter, of op dit punt een nationale behandeling beschikbaar is voor niet-inwoners (of slechts voor de belastingvrije som) kan slechts worden vastgesteld indien dergelijke aftrekposten wél zouden bestaan in de werkstaat. In deze situatie verwacht ik dat het Hof van Justitie de toepassing van een De Groot-exceptie zal beperken tot het gedeelte van de persoonlijke en gezinssituatie waarvan *vaststaat* dat hiervoor een gelijke behandeling beschikbaar is in de werkstaat. Voor het overige deel kan de woonstaat immers niet verzekeren dat de werkstaat een nationale behandeling heeft

¹¹³ Mits in de wetgeving van de woonstaat een onderling verband wordt gelegd tussen de gedeeltelijke weigering van de belastingvrije som en het beschikbaar zijn van de belastingvrije som in de werkstaat (pro rata).

verleend aan X. Dit zou betekenen dat de woonstaat in casu slechts de belastingvrije som (pro rata) mag weigeren.¹¹⁴

Ik merk op dat dit naar mijn mening anders zou zijn geweest indien op grond van een non-discriminatiebepaling in het belastingverdrag tussen lidstaten A en B, X in werkstaat B een gelijke behandeling zou toekomen met betrekking tot de belastingvrije som en aftrekposten ten aanzien van zijn familierechtelijke verplichtingen en zorgkosten.¹¹⁵ In dat geval zou het feit dat in de werkstaat minder belastingvoordelen beschikbaar zijn mijns inziens slechts een dispariteit vormen, aangezien de woonstaat dan wel zou hebben verzekerd dat ten aanzien van dit gedeelte van zijn persoonlijke en gezinssituatie een nationale behandeling beschikbaar is in de werkstaat.^{116, 117}

De problematiek uit het eerder opgenomen voorbeeld wordt groter indien aanzienlijk sterkere aanwijzingen bestaan dat delen van de persoonlijke en gezinssituatie wel in aanmerking worden genomen in de werkstaat, maar materiële verschillen bestaan tussen de belastingvoordelen van de betrokken lidstaten. Om dit te verduidelijken is hieronder een variant op het eerdere voorbeeld opgenomen, waarin belastingplichtige X nu echter gaat werken in lidstaat C.

Voorbeeld

Belastingplichtige X is woonachtig in lidstaat A. Hij verwerft in die staat € 50.000 arbeidsinkomen. Hij werkt tevens in lidstaat C en verdient daar eveneens € 50.000 loon uit dienstbetrekking. In de woonstaat bestaan de volgende belastingvoordelen voor X:

- *Belastingvrije som: € 5.000;*

114 Het feit dat onder het stelsel van werkstaat B geen aftrekmogelijkheid bestaat voor de alimentatiebetalingen en ziektekosten, doet hier niet aan af. Vergelijk in dit kader het oordeel van het Hof van Justitie in HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*), r.o. 72-75. Renneberg had onder het stelsel van zijn woonstaat België de hypotheekrenteaftrek niet in aftrek kunnen brengen van zijn arbeidsinkomen, ook niet indien hij daar wel voldoende belastbare inkomsten had genoten. Het betoog van de Nederlandse regering dat dit een dispariteit was, werd echter afgewezen door het Hof. In essentie oordeelde het Hof dat een hypothetische vergelijking moest worden gemaakt alsof België dezelfde aftrekpost als het Nederlandse stelsel kende: ook in dat geval was er in het betrokken jaar geen grondslag geweest om de hypotheekrenteaftrek mee te verrekenen. Het nadeel van Renneberg was aldus niet slechts een dispariteit. In het door mij hierboven geschetste voorbeeld moet dan ook de vraag worden gesteld of werkstaat B, indien deze wél aftrekposten voor de alimentatie en ziektekosten zou hebben gekend (conform woonstaat A), deze zou hebben verleend aan niet-inwoners. Echter, aangezien dit laatste onzeker is, kan door woonstaat A mijns inziens geen beroep worden gedaan op een De Groot-exceptie ten aanzien van dit gedeelte van de persoonlijke en gezinssituatie.

115 De uitkomst ten aanzien van de hypotheekrenteaftrek blijft ook in dat geval overigens ongewijzigd: hiervoor kan de woonstaat geen beroep doen op een De Groot-exceptie.

116 Anders: H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 966-967 (randnr. 1061) die van mening is dat woonstaten slechts van hun verplichtingen ontheven worden indien en voor zover de werkstaten de betrokken voordelen daadwerkelijk toekennen (ook indien het recht op deze voordelen volgt uit een belastingverdrag). Zie in dit verband ook p. 970-972 (randnr. 1066-1067). Niesten merkt hierbij op dat deze visie door de Europese Commissie wordt gedeeld en België in dit kader op 16 juli 2015 een met redenen omkleed advies had ontvangen. Zie: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-5356_n1.htm.

117 Het Belgische Hof van Cassatie oordeelde eerder al in gelijke zin in Cass. 16 februari 2012, F.10.0115.N., *FJF* 2014/64 (inzake het non-discriminatieartikel van het belastingverdrag tussen Nederland en België). Vergelijk met betrekking tot dergelijke dispariteiten (meer in algemene zin): I.M. de Groot, 'The CJEU's Conflicting Case Law on Neutralization', *Intertax* 2014/11, p. 721-729, p. 724-725 en 728.

- Aftrek familierechtelijke verplichtingen, waaronder alimentatiebetalingen aan ex-partner: € 10.000;
- Aftrek overige persoonlijke omstandigheden, waaronder ziektekosten: € 2.000;
- Hypotheekrenteaftrek voor de eigen woning: € 12.000.

In de werkstaat zou recht bestaan op de volgende belastingvoordelen indien X inwoner zou zijn:

- Belastingvrije som: € 3.000;
- Aftrekposten persoonlijke situatie en gezin, geen alimentatieaftrek beschikbaar onder stelsel werkstaat, wel gedeeltelijke aftrek van ziektekosten: € 1.500;
- Hypotheekrenteaftrek voor de eigen woning: € 5.000.

Niet-inwoners van lidstaat C kunnen pro rata aanspraak maken op de belastingvrije som en de aftrekposten voor de persoonlijke situatie en gezin (van deze laatste categorie maken onder meer ziektekosten en een forfaitaire aftrekpost voor kinderen ten laste onderdeel uit). Echter, de hypotheekrenteaftrek is voorbehouden aan inwoners (en belastingplichtigen in een Schumacker-situatie). X ontvangt aldus 50% van respectievelijk de belastingvrije som (€ 1.500) en de aftrekpost voor ziektekosten (€ 750) in staat B.

Dit betreft vrijwel dezelfde casus als het vorige voorbeeld, echter hier bestaat onder het stelsel van werkstaat C tevens aftrek voor uitgaven met betrekking tot de categorie 'persoonlijke situatie en gezin', waaronder ziektekosten. De vraag is hoe in dat geval moet worden geoordeeld over de uitgaven uit hoofde van de alimentatieverplichting. Hiervoor bestaat geen concrete aftrekpost in werkstaat C. Betekent dit dat de woonstaat de alimentatieaftrek alsnog volledig moet verlenen of kan dit verschil worden beschouwd als een niet-verboden dispariteit (waardoor de woonstaat deze aftrekpost evenredig mag weigeren)?

Uiteraard is ook hier sprake van een verschil tussen de stelsels. Werkstaat C kent eenvoudigweg geen aftrekpost voor betaalde alimentatie, wellicht omdat deze staat alimentatiebetalingen volledig heeft gedefiscaliseerd.¹¹⁸ In de bovenstaande situatie heeft de belastingplichtige in de werkstaat mijns inziens echter wel aantoonbaar een nationale behandeling gehad ten aanzien van dit deel van zijn subjectieve draagkracht. Dit wordt ook bevestigd door het feit dat alle aftrekposten die wél beschikbaar zijn ten aanzien van de persoonlijke en gezinssituatie (in strikte zin¹¹⁹), in staat C wel worden verleend aan niet-inwoners (bijvoorbeeld de ziektekosten en een aftrek voor kinderen ten laste). Mijns inziens is in dit geval hierdoor sprake van een dispariteit en zou woonstaat A moeten kunnen volstaan met de alimentatieaftrek pro rata te verlenen.

Samenvattend kan de bovenstaande uitleg worden beschouwd als een gedeeltelijke toepassing van de voorwaardelijke evenredigheidsbenadering. Deze kan door de woonstaat worden toegepast voor zover in het werkland een gelijke behandeling wordt verleend ten aanzien van *dat gedeelte* van de persoonlijke en gezinssituatie van niet-inwoners. Of daadwerkelijk vergelijkbare aftrekposten worden verleend en wat de omvang is van

¹¹⁸ Anders gezegd: de alimentatie voor de betaler niet aftrekbaar is, maar bij de ontvanger ook niet wordt belast. In dat geval zal met dit fiscale effect rekening moeten worden gehouden bij de vaststelling van de hoogte van de alimentatie en is dit in feite een probleem dat moet worden opgelost via het familierecht tussen de betrokken partijen (en niet via het belastingrecht). Dit kan echter problematisch worden indien de betaler en de ontvanger zich niet binnen dezelfde belastingjurisdictie bevinden en door een verschil in de stelsels de ontvangen alimentatie bijvoorbeeld wel wordt belast, maar de betaalde alimentatie niet fiscaal aftrekbaar is. Zie in dit verband bijvoorbeeld HvJ EG 12 juli 2005, zaak C-403/03 (*Schempp*).

¹¹⁹ De 'klassieke' subjectgebonden belastingvoordelen (waaronder de aftrek voor kinderen ten laste en ziektekosten), maar niet de hypotheekrenteaftrek voor de eigen woning.

het belastingvoordeel, is in dat geval niet van belang. Aangezien een werkstaat in dit geval geen volledige nationale behandeling toekent, kan echter twijfel bestaan welke elementen van de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking zijn genomen. Ik verwijs hierbij naar het eerste voorbeeld waarin de werkstaat alleen een belastingvrije som en hypotheekrenteaftrek zou kennen. Indien in dat geval voor niet-inwoners de belastingvrije som wel beschikbaar is, maar hypotheekrenteaftrek niet, is het onduidelijk of ten aanzien van de alimentatieverplichting en de gemaakte ziektekosten een 'inwonerbehandeling' is toegekend (en het gemiste belastingvoordeel een dispariteit vormt). In dergelijke gevallen kan de woonstaat mijns inziens voor dat gedeelte niet verzekeren dat de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking is genomen en kan derhalve in zoverre geen beroep worden gedaan op de unilaterale De Groot-exceptie.

In afwijking van mijn interpretatie van de rechtspraak (zoals hierboven beschreven), is het echter ook denkbaar dat het Hof van Justitie ten aanzien van situaties waarin door een werkstaat unilateraal slechts met *een gedeelte* van de persoonlijke en gezinssituatie rekening wordt gehouden, een afwijkend c.q. strenger toetsingskader zal hanteren dan voor De Groot-excepties die zijn gebaseerd op een belastingverdrag. Dit mede gezien de hiervoor gesignaleerde moeilijkheden bij de beoordeling of in de andere staat een inwonerbehandeling wordt verleend op het desbetreffende onderdeel. Het is dan ook niet uitgesloten dat het Hof van Justitie *in dergelijke gevallen* de woonstaat alleen de mogelijkheid zal bieden om een beroep te doen op unilaterale voordelen voor zover een inhoudelijk vergelijkbaar voordeel kan worden verkregen in de werkstaat.¹²⁰ Dit zou in feite alsnog neerkomen op een specifieke kwalitatieve benadering voor die situaties.¹²¹

Hoewel een dergelijke toetsing tot op heden nog niet heeft plaatsgevonden in de rechtspraak, was in het *Imfeld*-arrest wel sprake van sterk vergelijkbare voordelen in België (verhoging van de belastingvrije som voor kinderen ten laste) en Duitsland (het *Freibetrag für Kinder*). Het Hof stelde vast dat in beide staten *ten dele* rekening was gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie.¹²² In hoeverre de vergelijkbaarheid van de specifieke belastingvoordelen relevant is c.q. moet worden getoetst, kwam in casu echter niet expliciet aan bod omdat het beroep van de Belgische regering op de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid reeds faalde door het ontbreken van het vereiste onderlinge verband in de Belgische wet- en regelgeving tussen de weigering van de Belgische verhoging van de belastingvrije som en de aanwezigheid van de Duitse unilaterale voordelen.¹²³

Zouden de rechtsoverwegingen van het Hof desondanks enig inzicht kunnen verschaffen over zijn visie in dit verband? Het Hof van Justitie overwoog namelijk ten aanzien van de afwezigheid van het onderlinge verband dat 'verzoekers in het hoofdgeding de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste niet [hebben] kunnen krijgen, niet omdat zij een gelijkwaardig voordeel in Duitsland hadden gekregen, maar enkel omdat dit voordeel

120 Dit lijkt de opvatting van I. de Groot, 'Case X (C-283/15) and the Myth of "Schumacker's 90% Rule"', *Intertax* 2017/8, p. 567-576, p. 574. Anders: A-G Wattel in zijn nadere conclusie van 4 november 2003, 38 067, *BNB* 2004/262, punt 7.3-7.4 die opmerkt dat uit het *De Groot*-arrest blijkt dat 'niet doorslaggevend is of de werkstaat dezelfde of vergelijkbare aftrekken, verminderingen etc. toekent, maar of hij voordelen verleent die verband houden met de persoonlijke en de gezinssituatie van de werknemer'.

121 Zie het begin van paragraaf 5.3.1. Een dergelijke uitleg van de rechtspraak heeft niet mijn voorkeur.

122 HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), r.o. 59 en 63.

123 HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), r.o. 73.

wordt geneutraliseerd door de wijze van aanrekening ervan'.¹²⁴ Bovenstaande passage zou zowel als een benoeming van de feiten als een nadere precisering van de unilaterale De Groot-exceptie kunnen worden opgevat. Echter, aangezien de strekking van de rechtsoverweging is dat geen enkel verband was gelegd in de Belgische wetgeving, is het mijns inziens te vroeg om de conclusie te trekken dat het ontvangen van een 'gelijkwaardig voordeel' in de werkstaat (in de procestaal: 'un avantage équivalent'¹²⁵) als dé toetssteen geldt voor de omstandigheden waarin een belastingvoordeel door de woonstaat mag worden geweigerd.¹²⁶

In situaties waarin de persoonlijke en gezinssituatie van een niet-inwoner door de werkstaat unilateraal en slechts gedeeltelijk in aanmerking wordt genomen, is het bij de huidige stand van de rechtspraak dan ook nog onduidelijk hoe strikt het onderlinge verband moet worden aangelegd en in hoeverre dispariteiten worden geaccepteerd. Nadere rechtspraak zal moeten uitwijzen in welke mate volgens het Hof van Justitie in dergelijke gevallen door de woonstaat is verzekerd dat de persoonlijke en gezinssituatie volledig en naar behoren in aanmerking is genomen.

5.3.2 *Het vereiste onderlinge verband: de wijze van 'verzekering'*

Hiervoor is ingegaan op de verplichting van de lidstaten dat 'de persoonlijke en gezinssituatie van grensoverschrijdende Unieburgers volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen'. Uit de rechtspraak volgt tevens dat deze uitkomst moet worden *verzekerd* door de betrokken lidstaten. Het is dan ook van belang om na te gaan onder welke omstandigheden van dit laatste sprake is. Immers, uit het *Imfeld*-arrest blijkt dat het enkele feit dat de persoonlijke en gezinssituatie feitelijk in aanmerking is genomen in de werkstaat, de woonstaat niet zonder meer de mogelijkheid biedt om een beroep te doen op een De Groot-exceptie.¹²⁷ In ieder geval in situaties van unilaterale voordelen is hiervoor vereist dat de woonstaat in zijn wetgeving een onderling verband legt tussen de weigering van de subjectgebonden belastingvoordelen en de omstandigheid dat de werkstaat op dit punt rekening houdt met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige.¹²⁸

Dit betekent dat de woonstaat de belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie volledig moet verlenen (doorgaans: toerekenen aan het binnenlandse inkomen), maar waarbij een afwijkende systematiek kan worden voorgeschreven

124 HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), r.o. 73 tweede volzin.

125 Het Hof van Justitie volgde op dit onderdeel overigens de conclusie van A-G Cruz Villalón van 13 juni 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), punt 86. In de Nederlandse taalversie spreekt de A-G overigens over een 'soortgelijk voordeel' en het Hof over een 'gelijkwaardig voordeel'. Uit de originele taalversies van de conclusie en het arrest blijkt echter dat in beide gevallen wordt gesproken over 'un avantage équivalent'. Het Hof heeft dan ook niet bewust een andere invulling gekozen dan de A-G. Als dit laatste wel het geval zou zijn geweest, had dit immers een aanwijzing kunnen zijn dat het Hof de exacte verwoording van de vergelijkbaarheid van de voordelen belangrijk had gevonden.

126 Met andere woorden: de uitleg dat het onderlinge verband alleen op dit specifieke niveau mag worden gelegd, i.e. de specifieke aftrekpost alleen wordt geweigerd indien een inhoudelijk vergelijkbaar voordeel wordt toegekend in de werkstaat. Voor A-G Cruz Villalón was het punt dat een soortgelijk voordeel in Duitsland was ontvangen onderdeel van de feiten. Zie zijn conclusie van 13 juni 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), punt 2.

127 I. de Groot, 'Case X (C-283/15) and the Myth of "Schumacker's 90% Rule"', *Intertax* 2017/8, p. 567-576, p. 574.

128 HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), r.o. 73.

(al dan niet gedeeltelijke weigering van de belastingvoordelen) waarvan de toepassing is gekoppeld aan de beschikbare behandeling van de belastingplichtige in de werkstaat. Dit is het vereiste onderlinge verband zoals dit volgt uit het *Imfeld*-arrest.

De vraag is in hoeverre een dergelijk onderling verband in de wetgeving van de woonstaat vereist is indien de persoonlijke en gezinssituatie *op basis van een belastingverdrag* in aanmerking wordt genomen in de werkstaat. Meer concreet, stel dat *Imfeld* op basis van het belastingverdrag tussen België en Duitsland aanspraak had kunnen maken op het *Freibetrag für Kinder* in Duitsland, had België de automatische weigering van de belastingvrije som onder zijn wetgeving dan kunnen rechtvaardigen?

Naar mijn mening is dit inderdaad het geval. Het Hof van Justitie behandelt de twee De Groot-excepties als twee separate onderdelen in het *Imfeld*-arrest, hetgeen met name duidelijk volgt uit de andere taalversies, waaronder de procestaal (Frans).¹²⁹ Het vereiste onderlinge verband (de 'verzekering') zou in dat geval via het belastingverdrag zijn gelegd, zodat een koppeling in de wetgeving van de woonstaat niet meer noodzakelijk zou zijn. Dit sluit daarenboven aan bij de toepassing van de neutralisatiebenadering van het Hof ten aanzien van de bronheffing op dividenden, waarbij 'het verzekeren van de Unierechtelijke verplichtingen' alleen kan worden gebaseerd op een belastingverdrag.¹³⁰ In dat geval kan de strijdigheid met het Unierecht worden weggenomen op grond van belastingverdrag (geneutraliseerd), door volledige verrekening van de bronheffing door de woonstaat, mits dit feitelijk ook plaatsvindt.¹³¹ Aangezien deze mogelijkheid tot 'verzekering' bestaat ten aanzien van de neutralisatieleer, zou die te meer moeten bestaan ten aanzien van de rechtvaardigingsgronden (in het kader waarvan deze De Groot-exceptie wordt behandeld).

Ik concludeer derhalve dat de vereiste verzekering kan plaatsvinden middels een non-discriminatiebepaling in een belastingverdrag tussen de betrokken staten alsmede via het opnemen van een onderling verband in de wetgeving van de woonstaat. Dit neemt niet weg dat lidstaten hierdoor bij de huidige stand van het Unierecht en de gesloten belastingverdragen gehouden zijn om een onderling verband op te nemen in hun nationale wetgeving. Immers, er is geen lidstaat die met alle andere lidstaten een belastingverdrag heeft gesloten op basis waarvan de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie is verzekerd in grensoverschrijdende situaties. Dit betekent dat hoewel een lidstaat in bepaalde individuele gevallen een beperking van het vrije verkeer wellicht zou kunnen rechtvaardigen op basis van de non-discriminatiebepaling van het concrete belastingverdrag, dezelfde lidstaat in een infractieprocedure zou worden veroordeeld indien in zijn nationale wetgeving geen onderling verband is opgenomen.¹³² Immers, in dat geval kan niet voor alle

129 HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), r.o. 72 en 73. Ook in latere rechtspraak komt deze benadering terug. Zie HvJ EU 22 juni 2017, zaak C-20/16 (*Bechtel*), r.o. 72-74.

130 HvJ EU 17 september 2015, gevoegde zaken C-10/14 (*Miljoen*), C-14/14 (X) en C-17/14 (*Société Générale*), r.o. 78 waarin wordt gesproken over het verzekeren van de Unierechtelijke verplichtingen middels een belastingverdrag.

131 Idem, r.o. 78-86.

132 Dit blijkt ook uit de rechtspraak op het gebied van de dividendbelasting. Zie bijvoorbeeld HvJ EG 19 november 2009, zaak C-540/07 (*Commissie/Italië*) waarin Italië in een infractieprocedure werd veroordeeld omdat de nadelige behandeling niet in alle situaties werd geneutraliseerd op grond van een belastingverdrag, terwijl Nederland zich in HvJ EU 17 september 2015, gevoegde zaken C-10/14 (*Miljoen*), C-14/14 (X) en C-17/14 (*Société Générale*) in een specifiek geval wel succesvol kon beroepen op een neutraliseringseffect dat in concreto had plaatsgevonden (althans voor een aantal belastingjaren). Zie hierover ook I.M. de Groot, 'The CJEU's Conflicting Case Law on Neutralization', *Intertax* 2014/11, p. 721-729, p. 722.

situaties worden verzekerd dat de persoonlijke en gezinssituatie van belastingplichtigen volledig en naar behoren in aanmerking zal worden genomen.

5.3.3 *Subjectgebonden belastingvoordelen in de werkstaat: beschikbaar of genoten?*

Een andere vraag is of voor de toepassing van een De Groot-exceptie feitelijk een gelijke behandeling moet zijn *verleend* door de werkstaat, of dat voldoende is dat deze *beschikbaar* is. Indien de subjectgebonden belastingvoordelen van de werkstaat minder royaal zijn dan die van de woonstaat, zou een belastingplichtige er bij de eerstgenoemde uitleg immers belang bij hebben om geen beroep te doen op de belastingvoordelen in de werkstaat (bijvoorbeeld door geen inzage te geven in zijn persoonlijke en gezinssituatie). Dit om op deze wijze aanspraak te maken op de volledige subjectgebonden belastingvoordelen van de woonstaat.

Naar mijn mening hebben belastingplichtigen in het kader van de behandelde De Groot-rechtspraak echter geen keuzevrijheid in *welke* lidstaat zij de belastingvoordelen ten aanzien van de persoonlijke en gezinssituatie genieten (i.e. woonstaat of werkstaat). Meer concreet ben ik van mening dat het de woonstaat is toegestaan om een beroep te doen op een De Groot-exceptie voor zover vaststaat dat in de werkstaat een nationale behandeling ten aanzien van de persoonlijke en gezinssituatie *beschikbaar* is.¹³³ Dit ongeacht of de belastingplichtige zou kiezen om geen aanspraak te maken op de subjectgebonden belastingvoordelen die de werkstaat verleent aan niet-inwoners.^{134, 135}

Dat dit voor de bilaterale De Groot-exceptie geldt, volgt mijns inziens rechtstreeks uit het feit dat in dergelijke gevallen via het belastingverdrag is verzekerd dat de persoonlijke en gezinssituatie volledig in aanmerking wordt genomen (en de woonstaat gelet hierop is ontheven van die verplichting).¹³⁶

Dat dit ook geldt voor de unilateraal verleende belastingvoordelen is echter minder evident. Dat de beschikbaarheid van belastingvoordelen voor niet-inwoners onder de wetgeving van de werkstaat ook voor die gevallen voldoende is, maak ik echter op uit de bewoordingen van het Hof van Justitie ten aanzien van deze tweede De Groot-exceptie. Ik zie hierin geen aanleiding om ten aanzien van unilaterale voordelen, in afwijking van

133 Het feit dat bepaalde belastingvoordelen in de werkstaat niet bestaan of hiervoor andere voorwaarden gelden vormt naar mijn mening in dat geval een dispariteit. Het Belgische Hof van Cassatie oordeelde in het verleden reeds dat het niet vereist is dat daadwerkelijk belastingvoordelen zijn genoten in de andere staat. Zie Cass. 16 februari 2012, F.10.0115.N., *FJF* 2014/64 (inzake het non-discriminatieartikel van het belastingverdrag tussen Nederland en België).

134 Anders: H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 966-967 (randnr. 1061) die van mening is dat woonstaten slechts van hun verplichtingen ontheven worden indien en voor zover de werkstaten de betrokken voordelen daadwerkelijk toekennen (ook indien het recht op deze voordelen volgt uit een belastingverdrag). Zie in dit verband ook p. 970-972 (randnr. 1066-1067). Niesten merkt hierbij op dat deze visie door de Europese Commissie wordt gedeeld en België in dit kader op 16 juli 2015 een met redenen omkleed advies had ontvangen. Zie: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-5356_nl.htm.

135 Hierbij is het overigens de vraag in hoeverre een belastingplichtige een wettelijke aftrekpost in de werkstaat daadwerkelijk kan weigeren. Het antwoord op die vraag is afhankelijk van het nationale recht van de desbetreffende lidstaat.

136 Zie paragraaf 5.3.2 inzake het onderlinge verband en HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 99.

situaties waarin een dergelijk recht volgt uit een belastingverdrag, aan te nemen dat vereist is dat daadwerkelijk subjectgebonden belastingvoordelen zijn genoten in de werkstaat.¹³⁷

Zo overwoog het Hof in r.o. 100 van het De Groot-arrest dat de woonstaat 'ook ontheven [kan] zijn indien hij constateert dat een of meer werkstaten, zelfs buiten enige overeenkomst om, over de door hen belaste inkomsten voordelen verlenen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie van belastingplichtigen die niet op het grondgebied van deze werkstaten wonen'.¹³⁸ Hieruit volgt geenszins dat de voordelen feitelijk moeten zijn verleend aan de belastingplichtige in kwestie. De genoemde constatering zou immers kunnen plaatsvinden op basis van de beschikbare behandeling van niet-inwoners onder de wetgeving van de betrokken werkstaten. Ik moet echter toegeven dat deze rechtsoverweging de laatstgenoemde uitleg – dat het beschikbaar zijn van een gelijke behandeling voldoende is – evenmin zonder meer bevestigt.

Dat punt komt wel duidelijker naar voren in r.o. 102, waarin het Hof concludeerde dat aan de vereiste verzekering niet was voldaan in de situatie van De Groot, omdat de woonstaat de subjectgebonden belastingvoordelen ten dele weigerde 'zonder dat de werkstaten voor het deel van de op hun grondgebied verworven inkomsten ermee instemmen, de desbetreffende lasten te dragen, of deze lasten opgelegd krijgen op basis van met de woonstaat gesloten overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting'.

Dit is al een duidelijkere indicatie dat het voldoende is dat de subjectgebonden belastingvoordelen in de werkstaat beschikbaar zijn voor niet-inwoners; dat deze staat ermee instemt deze lasten te dragen.

De meest concrete rechtsoverweging in dit verband komt overigens uit het Imfeld-arrest. Ten aanzien van de relevantie van unilaterale voordelen overwoog het Hof van Justitie namelijk dat in de Belgische belastingregeling geen onderling verband werd gelegd 'tussen de belastingvoordelen die worden toegekend aan de ingezetenen van de betrokken lidstaat, en de belastingvoordelen die zij kunnen krijgen wanneer zij in een andere lidstaat worden belast'.¹³⁹

Het gaat kennelijk erom of belastingplichtigen de belastingvoordelen in verband met de persoonlijke en gezinssituatie kunnen krijgen, niet of zij deze hebben gekregen. Zoals opgemerkt geniet een dergelijke uitleg ook de voorkeur in het licht van de bilaterale De Groot-exceptie. Indien een succesvol beroep hierop afhankelijk zou zijn van een keuze van de belastingplichtige en de feitelijke aftrekposten in de andere staat, zou het voor lidstaten immers vrijwel onmogelijk zijn om (rechtstreeks) op grond van een belastingverdrag te verzekeren dat de persoonlijke en gezinssituatie volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen.¹⁴⁰ Uit de arresten De Groot en Imfeld leid ik dan ook af dat voor een

137 De Nederlandse Hoge Raad ziet dit waarschijnlijk anders gelet op zijn bewoordingen in HR 7 mei 2004, 38 067, ECLI:NL:HR:2004:AO0075, BNB 2004/262, r.o. 4.5. Dit aangezien daar als toetsingskader is voorschreven of in de werkstaat '(...) een belastingvrije som is toegekend en/of fiscale tegemoetkomingen zijn verleend (...)'.
138 HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 100.
139 HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), r.o. 73. Zie tevens r.o. 79 waarin het Hof ook in het kader van de andere rechtvaardigingsgrond (voorkomen mogelijkheid tot dubbele aftrek) opmerkt dat rekening mag worden gehouden met belastingvoordelen die een andere staat 'eventueel toekent' (mits wordt voldaan aan het vereiste van het onderlinge verband). Zie ook HvJ EU 22 juni 2017, zaak C-20/16 (*Bechtel*), r.o. 73 waarin het Hof ten aanzien van eventuele aftrek in de werkstaat opmerkt dat het verzoek om een prejudiciële beslissing 'geen aanwijzingen bevat om te bepalen of dit is gebeurd of zelfs mogelijk zou zijn'.

140 Zie tevens paragraaf 5.3.1.

beroep op een De Groot-exceptie doorslaggevend is in hoeverre voor belastingplichtigen in de werkstaat een gelijke behandeling beschikbaar is ten aanzien van de persoonlijke en gezinssituatie, ongeacht of zij hier feitelijk gebruik van maken.

5.3.4 Doorschuifregelingen

Een belangrijk element uit de zaak van De Groot was dat hij zijn subjectgebonden aftrekposten (alimentatieaftrek) niet binnen hetzelfde belastingjaar kon effectueren. Dit aangezien de aftrekposten het binnenlandse inkomen overstegen, hoewel hij een substantieel deel van zijn inkomsten in het woonland had verworven (Nederland, circa 40%). Zoals eerder opgemerkt werd ondanks deze omstandigheid geen Schumacker-situatie aangenomen door het Hof, mogelijk wegens het feit dat De Groot wel degelijk 'inkomsten van betekenis' ontving in zijn woonstaat.¹⁴¹ Hoewel naar aanleiding van het X-arrest de vraag rijst of het Hof thans wel een Schumacker-situatie zou aannemen in de omstandigheden van De Groot (zie hierover paragraaf 5.3.4.4), zal het ontkennende oordeel van het Hof in het De Groot-arrest hierna eerst als uitgangspunt worden genomen (geen Schumacker-situatie). Onder dergelijke omstandigheden is het de vraag op welke wijze de woonstaat de persoonlijke en gezinssituatie volledig in aanmerking dient te nemen.¹⁴²

Uit onder meer het Gilly-arrest volgt dat de woonstaat met betrekking tot de voorkoming van dubbele belasting in het desbetreffende belastingjaar geen grotere vermindering hoeft te verlenen dan de toerekenbare binnenlandse belastingen (geen 'negatieve aanslag').¹⁴³ Het daadwerkelijk genieten van de volledige alimentatieaftrek was derhalve niet mogelijk voor De Groot, althans niet in hetzelfde belastingjaar. Gelet hierop is met name van belang of en, zo ja, op welke manier de aftrekposten die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie dan moeten worden overgebracht naar een ander belastingjaar (bijvoorbeeld door middel van een doorschuifregeling).

Het Hof van Justitie besteedde hieraan in het De Groot-arrest helaas geen specifieke aandacht. Over de wijze waarop Nederland rekening diende te houden met de persoonlijke en gezinssituatie verklaarde het Hof slechts voor recht dat hiervoor geen specifieke eisen gelden, mits de voorwaarden waaronder dit gebeurt geen rechtstreekse of indirecte discriminatie op grond van nationaliteit of een belemmering van een bij het Verdrag gegarandeerde fundamentele vrijheid opleveren.¹⁴⁴

141 Zie ook de conclusie van A-G Wathelet van 7 september 2016, zaak C-283/15 (X), voetnoot 25 waarin hij opmerkt dat De Groot zijn persoonlijke en gezinssituatie in zijn woonstaat (Nederland) in aanmerking kon worden genomen, omdat hij er voldoende inkomsten had genoten. Dit was echter niet volledig het geval, althans niet in hetzelfde belastingjaar. De Nederlandse bruto-inkomsten bedroegen namelijk circa 124.000 NLG terwijl de alimentatieaftrek ongeveer 178.000 NLG beliep (mede door de afkoop van de alimentatieverplichtingen). Zie HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 27. De relevantie van dit punt (aftrekposten > binnenlands belastbaar inkomen) kwam helaas in het De Groot-arrest noch in de conclusie van A-G Léger afzonderlijk aan bod.

142 Zie hierover ook H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 1072 e.v. (randnr. 1186 e.v.).

143 Dit gelet op de fiscale soevereiniteit van de woonstaat. Zie de conclusie van A-G Wattel van 1 april 2003, 34 782, BNB 2004/261, punt 4.17 onder verwijzing naar HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-336/96 (*Gilly*), r.o. 48.

144 HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 112-115.

De Hoge Raad vulde deze vereisten vervolgens zelf in en verklaarde de zogenoemde doorschuifregeling van overeenkomstige toepassing.¹⁴⁵ Aldus werd het buitenlandse inkomen van De Groot, voor zover dit het wereldwijde belastbare inkomen (na vermindering met de aftrekposten) overschreed, overgebracht naar het volgende belastingjaar. Effectief leidt dit in beginsel ertoe dat de aftrekposten in het volgende jaar alsnog worden geëffectueerd tegen het – in dat volgende jaar – voor de belastingplichtige geldende gemiddelde belastingtarief.¹⁴⁶

Uit andere rechtspraak van het Hof van Justitie kan worden afgeleid dat de woonstaat onder omstandigheden inderdaad gehouden is om een doorschuifregeling toe te passen.¹⁴⁷ Die jurisprudentie wordt hierna behandeld en geanalyseerd.

5.3.4.1 *AMID: doorschuifregeling (vennootschap)*

Ten aanzien van de verplichting om een doorschuifregeling te hanteren is ten eerste de zogenoemde AMID-zaak van belang.¹⁴⁸ Dit arrest betrof de verliesverrekeningsregels onder de Belgische vennootschapsbelasting, maar uit latere rechtspraak volgt dat de principes uit dit arrest in gelijke zin gelden voor natuurlijke personen.¹⁴⁹

De aanleiding voor het AMID-arrest was als volgt. In België gevestigde vennootschappen werden belast voor hun wereldwijde inkomsten, inclusief eventuele winsten en verliezen uit buitenlandse vaste inrichtingen. Het wereldwijde inkomen van de Belgische vennootschap AMID was in 1981 positief, maar haar binnenlandse activiteiten waren verliesgevend. Het positieve resultaat was alsnog bereikt door de winst uit een Luxemburgse vaste inrichting, welke inkomsten op basis van het belastingverdrag waren vrijgesteld.¹⁵⁰ Toen AMID in het volgende jaar (1982) weer winst maakte in België (en Luxemburg), werd bij de vaststelling van de verschuldigde Belgische belasting geen rekening gehouden met de in het voorafgaande jaar geleden verliezen uit hoofde van de Belgische activiteiten.¹⁵¹

Het Hof van Justitie oordeelde dat de bovenstaande systematiek in strijd was met de vrijheid van vestiging. Dit aangezien verliesverrekening met de Belgische inkomsten wel mogelijk was geweest indien AMID haar activiteiten volledig in België had uitgeoefend.¹⁵²

145 Zie HR 7 mei 2004, 34 782, ECLI:NL:HR:2004:AO9018, *BNB* 2004/261, r.o. 2.7. Deze methodiek is in de huidige wet- en regelgeving opgenomen in art. 11 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001.

146 Concreet wordt in het volgende jaar hierbij in de teller van de voorkomingsbreuk rekening gehouden met het doorgeschoven buitenlandse inkomen maar wordt de noemer (het belastbare inkomen) niet verhoogd met dit doorgeschoven bedrag. Aldus wordt dan in het volgende jaar alsnog een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting verleend voor het doorgeschoven buitenlandse inkomen tegen het dan geldende gemiddelde belastingtarief.

147 Zie hierover ook de conclusie van A-G Wattel van 1 april 2003, 34 782, *BNB* 2004/261, onderdeel 4.18 e.v.

148 HvJ EG 14 december 2000, zaak C-141/99 (*AMID*).

149 HvJ EG 12 september 2002, zaak C-431/01 (*Mertens*). Dit arrest wordt hierna behandeld in paragraaf 5.3.4.2.

150 Zie HvJ EG 14 december 2000, zaak C-141/99 (*AMID*), r.o. 3-5. Zie voor een gedetailleerde bespreking van de Belgische regels en de zogeheten Belgische Velasquez-doctrine: F.A. Engelen, 'De voorlichting van het Hof van de Europese gemeenschappen in fiscale zaken', *TFO* 2001/117.

151 Dit negatieve binnenlandse inkomen werd onder de Belgische wetgeving in 1981 namelijk al direct gesaldeerd met de winst uit de Luxemburgse vaste inrichting.

152 HvJ EG 14 december 2000, zaak C-141/99 (*AMID*), r.o. 22, 23 en 33.

Gelet hierop moest AMID worden toegestaan om het negatieve inkomen van het Belgische deel van de onderneming uit 1981 te verrekenen met de Belgische winst uit 1982.

Dit betekent in feite dat België gehouden was om een doorschuifregeling in te voeren. Op deze wijze zou het negatieve Belgische inkomen in een volgend jaar alsnog worden afgezet tegen de binnenlandse inkomsten, net zoals dit had gekund indien AMID alleen de Belgische activiteiten had uitgeoefend.

Uitgaande van het oordeel in de zaak De Groot, zou dit in overeenkomstige zin gelden ten aanzien van subjectgebonden aftrekposten van natuurlijke personen in De Groot-situaties. Ook in dat geval dient de woonstaat te voorzien in een soort doorschuifregeling. Men kan zich echter afvragen of het hierbij voldoende is dat de belastingvoordelen in het volgende belastingjaar dan effectief worden vergolden tegen het *gemiddelde* belastingtarief, althans bij belastingstelsels waaronder in een volledig binnenlandse situatie een onbenut deel van de aftrekposten wordt overgebracht naar een volgend jaar en dan wordt genoten tegen het *marginale* tarief (zoals in Nederland).

Daarnaast rijst de vraag in hoeverre deze verplichting ook zou bestaan indien onder de wetgeving van de woonstaat in volledig binnenlandse situaties geen mogelijkheid bestaat tot het overbrengen van aftrekposten naar andere belastingjaren.

Teneinde deze vragen te kunnen beantwoorden is het van belang vast te stellen welke vergelijking het Hof van Justitie maakt. Vergelijkt het Hof de situatie waarin AMID de Luxemburgse activiteiten niet had uitgevoerd (vergelijkingsmaatstaf 1) of de situatie waarin de Luxemburgse activiteiten in België hadden plaatsgevonden (vergelijkingsmaatstaf 2)? In de eerste situatie zou het wereldinkomen van AMID slechts hebben bestaan uit de Belgische inkomsten en zou voor 1981 een verlies zijn vastgesteld, dat vervolgens zou worden verrekend in 1982. Wanneer echter wordt uitgegaan van de tweede vergelijking, zouden alle inkomsten van AMID (in algebraïsche zin) exclusief in België belastbaar zijn geweest, inclusief de winst van de Luxemburgse vaste inrichting. In dat geval hadden de verliezen uit het binnenlandse deel van de onderneming reeds in hetzelfde jaar (1981) kunnen worden verrekend met de winst uit de Luxemburgse vaste inrichting en zou ten aanzien hiervan dus geen verliesverrekening plaatsvinden in 1982.

De tweede vergelijking maakt mijns inziens duidelijk waar het probleem van AMID in feite uit bestond: er was sprake van juridische dubbele belasting, doordat de winst uit de Luxemburgse vaste inrichting als gevolg van de Belgische regels in feite zowel door België als door Luxemburg werd belast (ondanks de aanwezigheid van het belastingverdrag).¹⁵³ België belaste AMID effectief namelijk niet zwaarder dan wanneer de Luxemburgse

¹⁵³ In gelijke zin: F.A. Engelen, 'De voorlichting van het Hof van de Europese gemeenschappen in fiscale zaken', *TFO* 2001/117 die van mening is dat het Hof van Justitie in AMID door de verwijzende rechter en partijen verkeerd c.q. onvoldoende werd voorgelicht over de werking van het belastingverdrag en hierdoor ten onrechte ervan uitging dat België een objectvrijstelling verleende voor het Luxemburgse inkomen (i.e. dit inkomen volledig buiten de Belgische heffingsgrondslag bleef), hetgeen zijns inziens mogelijk invloed zou hebben gehad op de uitkomst. Toegegeven moet worden dat het Hof in AMID inderdaad lijkt uit te gaan van een objectvrijstelling. Echter, uit de latere zaak Mertens volgt dat het Hof van Justitie hetzelfde oordeelt over dergelijke verliesverrekeningsregels in een situatie waarin het voor het Hof duidelijk moet zijn geweest dat het buitenlandse inkomen in de grondslag wordt betrokken en vervolgens op basis van het belastingverdrag wordt vrijgesteld met progressievoorbehoud (zie HvJ EG 12 september 2002, zaak C-431/01 (*Mertens*), r.o. 38). Dit neemt overigens niet weg dat ik Engelen zijn zorg over de voorlichting van het Hof van Justitie deel.

activiteiten in België waren uitgevoerd, of – anders gezegd – België het wereldwijde inkomen van AMID had belast zonder enige vermindering ter voorkoming van dubbele belasting te verlenen.¹⁵⁴ Uit de eerder behandelde rechtspraak, waaronder het Gilly-arrest, volgt dat op de lidstaten geen Unierechtelijke verplichting rust tot het voorkomen van juridische dubbele belastingheffing.¹⁵⁵ Daarom ligt het voor de hand dat het Hof van Justitie het nadeel dat AMID heeft geleden dan ook niet vanuit die invalshoek heeft beschouwd, anders had hij immers moeten concluderen dat geen sprake was van strijdigheid met de vrijheid van vestiging.¹⁵⁶

Desalniettemin leid ik uit de rechtsoverwegingen en de verklaring voor recht af dat het Hof toch de tweede vergelijking maakt, i.e. waarin de buitenlandse activiteiten binnenlands zouden zijn uitgevoerd.¹⁵⁷ Dit volgt onder meer uit r.o. 22 waarin het Hof overweegt dat België de mogelijkheid tot verliesverrekening beperkt 'wanneer (...) vennootschappen tijdens hetzelfde belastbare tijdperk in een andere lidstaat via een vaste inrichting winsten hebben gemaakt, terwijl verrekening van diezelfde verliezen mogelijk zou zijn *indien de inrichtingen van die vennootschappen in de lidstaat van oorsprong waren gevestigd*'.^{158, 159}

5.3.4.2 Mertens: doorschuifregeling (natuurlijke persoon)

Het AMID-arrest werd niet veel later bevestigd en verduidelijkt in de beschikking van het Hof in de zaak Mertens die betrekking had op vergelijkbare Belgische verliesverrekeningsregels voor natuurlijke personen.¹⁶⁰

Philippe Mertens was woonachtig in België en aldaar werkzaam als zelfstandig informatica-adviseur. Daarnaast genoot hij in Duitsland inkomsten uit loondienst. In het desbetreffende jaar (1988) waren de zelfstandige activiteiten in België verliesgevend. Deze verliezen wilde Mertens aftrekken van zijn positieve Belgische inkomsten uit 1989, hetgeen niet mogelijk was door de Belgische verliesverrekeningsregels. Net als in de AMID-zaak werden de binnenlandse verliezen uit 1988 namelijk toegerekend aan de positieve buitenlandse inkomsten van dat jaar. Het betrof in dit geval de Duitse looninkomsten die op grond van het belastingverdrag door België wel in de grondslag werden opgenomen,

154 Zie hierover ook L. Hinnekens, 'AMID: The Wrong Bridge or a Bridge Too Far? An Analysis of a Recent Decision of the European Court of Justice', *European Taxation* 2001/6, p. 206-210, p. 208 en J.F. Avery Jones, 'A Comment on "AMID: The Wrong Bridge or a Bridge Too Far?"', *European Taxation* 2001/6-7, p. 251.

155 HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-336/96 (*Gilly*), r.o. 14-17. Zie ook HvJ EG 14 november 2006, zaak C-513/04 (*Kerkhaert-Morres*), HvJ EG 12 februari 2009, zaak C-67/08 (*Block*) en HvJ EG 16 juli 2009, zaak C-128/08 (*Damseaux*).

156 In gelijke zin: W.C. Haslechner, 'Cross-Border Loss Relief for Permanent Establishments under EC Law', *Bulletin for International Taxation* 2010/1, p. 33-44, p. 37.

157 Idem: J.F. Avery Jones, 'A Comment on "AMID: The Wrong Bridge or a Bridge Too Far?"', *European Taxation* 2001/6-7, p. 251 die de uitkomst van het AMID-arrest overigens onderschrijft, maar de motivering ervan niet.

158 HvJ EG 14 december 2000, zaak C-141/99 (*AMID*), r.o. 22 (cursivering NS).

159 Dit is ook niet verrassend aangezien de verwijzende rechter zelf expliciet deze vergelijking had gemaakt en naar aanleiding hiervan de prejudiciële vraag had gesteld. Zie HvJ EG 14 december 2000, zaak C-141/99 (*AMID*), r.o. 15. Zie daarnaast ook r.o. 23 waarin het Hof opmerkt dat het nadeel niet zou optreden voor AMID 'indien al haar inrichtingen zich in de lidstaat van oorsprong bevonden'. Zie tevens r.o. 33 en het dictum.

160 HvJ EG 12 september 2002, zaak C-431/01 (*Mertens*).

maar vervolgens werden vrijgesteld (met progressievoorbehoud). Het Hof overwoog ten aanzien van de overeenkomsten met de AMID-zaak als volgt:

“23. Zoals blijkt uit de formulering van de gestelde vraag, bevat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling, die betrekking heeft op de aftrek van de beroepsverliezen van de uit hoofde van de belasting voor natuurlijke personen belastbare winst, een soortgelijke voorwaarde als die welke het Hof in het arrest AMID heeft onderzocht. Bovendien volgt uit genoemde vraag dat de aanrekening van het in de woonstaat geleden verlies op de beroepsinkomsten die verzoeker in het hoofdgeding in een andere lidstaat heeft ontvangen, er ook toe leidt dat het aldus aangerekende verlies in geen van de betrokken lidstaten kan worden afgetrokken van het belastbare inkomen, terwijl het wel aftrekbaar zou zijn indien deze natuurlijke persoon de werkzaamheden van zelfstandige en werknemer uitsluitend in zijn woonstaat had uitgeoefend.”

Ook uit de nadere rechtsoverwegingen blijkt dat het Hof van Justitie voor de vergelijking uitgaat van het fictieve scenario waarin de Duitse werknemersactiviteiten van Mertens in België waren verricht. Zo overwoog het Hof dat wanneer belastingplichtigen ‘tijdens hetzelfde belastingtijdvak in België een verlies hebben geleden en in Duitsland loon uit dienstbetrekking hebben ontvangen, dit verlies noch van hun in Duitsland belastbare inkomen van dat jaar, noch van hun in België belastbare inkomen van de voorafgaande jaren [kan] worden afgetrokken. Indien daarentegen de persoon die in België uit zijn werkzaamheden als zelfstandige een verlies heeft geleden, zijn werkzaamheden in loondienst in die lidstaat had uitgeoefend, had het genoemde verlies kunnen worden aangerekend op de andere inkomsten en had het kunnen worden afgetrokken van zijn belastbare inkomen’.¹⁶¹

Anders dan in het AMID-arrest erkent het Hof aldus expliciet dat in een binnenlandse situatie de verliesverrekening binnen hetzelfde jaar zou kunnen plaatsvinden. Hieruit volgt naar mijn mening dan ook duidelijk dat het Hof van Justitie vergelijkingsmaatstaf 2 hanteert in de zaak Mertens, i.e. de vergelijking maakt met de situatie waarin het buitenlandse inkomen binnenlands zou zijn verworven.¹⁶²

5.3.4.3 Nadere analyse rechtspraak

De arresten AMID en Mertens roepen de vraag op hoe het Hof van Justitie die zaken heeft beoordeeld, aangezien hij deze niet heeft beschouwd als een probleem van juridische dubbele belasting. Dit ondanks dat duidelijk de vergelijking wordt gemaakt met de situatie waarin de buitenlandse activiteiten in de woonstaat zouden zijn uitgevoerd. De verklaring hiervoor is mijns inziens hetzelfde als in het De Groot-arrest. Ook De Groot was niet slechter af ten opzichte van het scenario waarin zijn woonstaat (Nederland) geen vermindering ter voorkoming van dubbele belasting zou hebben verleend voor de buitenlandse inkomsten.¹⁶³ Als Nederland in het geheel niet had voorzien in het voorkomen van juridische dubbele belastingheffing zou dit Unierechtelijk ook niet verboden zijn geweest.¹⁶⁴ Echter, indien de

¹⁶¹ HvJ EG 12 september 2002, zaak C-431/01 (*Mertens*), r.o. 28.

¹⁶² Zie ook het dictum in de zaak Mertens waarin deze vergelijking expliciet wordt gemaakt, i.e. het verlies ‘wel aftrekbaar zou zijn indien deze natuurlijke persoon zijn werkzaamheden van zelfstandige en werknemer uitsluitend in de lidstaat van woonplaats had uitgeoefend’.

¹⁶³ Zie hierover ook de conclusie van A-G Wattel van 1 april 2003, 34 782, *BNB* 2004/261, onderdeel 3.

¹⁶⁴ HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-336/96 (*Gilly*), HvJ EG 14 november 2006, zaak C-513/04 (*Kerkhaert-Morres*), HvJ EG 12 februari 2009, zaak C-67/08 (*Block*) en HvJ EG 16 juli 2009, zaak C-128/08 (*Damseaux*).

woonstaat de stap heeft genomen om ten aanzien van buitenlands inkomen een voorkoming van dubbele belastingheffing te verlenen, dan mogen belastingverminderingen die geen rechtstreeks verband¹⁶⁵ hebben met het buitenlandse inkomen, waaronder alimentatieaftrek (*De Groot*) en binnenlands negatief inkomen (*AMID* en *Mertens*) in beginsel niet worden toegerekend aan deze buitenlandse inkomsten.¹⁶⁶

Aldus beschouwt het Hof van Justitie dit kennelijk als twee afzonderlijke elementen, waarbij het feit dat een lidstaat zijn belastingjurisdictie beperkt (element 1, al dan niet middels een belastingverdrag), niet afdoet aan de Unierechtelijke verplichting van een woonstaat om de persoonlijke en gezinssituatie van grensoverschrijdende werknemers in beginsel volledig in aanmerking te nemen (element 2). Aldus begrepen zijn de uitspraken van het Hof in de zaken *Mertens* en *De Groot* dan ook in overeenstemming met elkaar.

Gelet op de door het Hof gehanteerde vergelijkingsmaatstaf geldt de verplichting om een doorschuifregeling toe te passen mijns inziens dan ongeacht of in de woonstaat in volledig binnenlandse situaties de mogelijkheid bestaat om belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie over te brengen naar een volgend jaar. Immers, bij zowel *De Groot* als *Mertens* had de aftrek wel volledig kunnen worden vergolden binnen hetzelfde belastingjaar indien het buitenlandse inkomen ter heffing was toegewezen aan de woonstaat. Voor zover deze verrekeningsmogelijkheid verloren gaat door het mechanisme ter voorkoming van dubbele belasting voor het buitenlandse inkomen, zouden de belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie reeds gelet hierop moeten worden overgebracht naar een ander belastingjaar (en in beginsel onbeperkt in tijd¹⁶⁷). Anders zou immers een deel van het profijt hiervan verloren gaan als gevolg van het gebruikmaken van het vrije verkeer, aldus het Hof.¹⁶⁸ Voor zover de belastingvoordelen c.q. verliezen echter ook in een volledig binnenlandse situatie zouden verdampen, wegens onvoldoende belastbaar wereldinkomen, geldt deze verplichting daarentegen niet.¹⁶⁹

165 In de zin van de Gerritse-rechtspraak van het Hof. Zie paragraaf 3.2.2.

166 Zie ook HvJ EG 20 mei 2008, zaak C-194/06 (*Orange European Small Cap Fund*), r.o. 47 waarin het Hof overwoog dat 'het gemeenschapsrecht een lidstaat niet [verplicht] om het nadeel te compenseren dat voortvloeit uit een opeenvolgende belastingheffing die uitsluitend het resultaat is van de parallelle uitoefening van de fiscale bevoegdheden waarover de verschillende lidstaten beschikken. Heeft deze lidstaat echter besloten in een dergelijke tegemoetkoming te voorzien, moet hij deze bevoegdheid uitoefenen met inachtneming van het gemeenschapsrecht'.

167 Dit is van belang indien gedurende opeenvolgende jaren geen c.q. weinig positieve binnenlandse inkomsten worden verworven, waardoor de belastingvoordelen uit het eerdere jaar niet kunnen worden vergolden in het eerstvolgende jaar.

168 HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 91 en HvJ EG 12 september 2002, zaak C-431/01 (*Mertens*), r.o. 28. Zie ook r.o. 31 van dit arrest, waaruit volgt dat het salderen van de binnenlandse negatieve inkomsten van *Mertens* met buitenlands positief inkomen waarover de woonstaat geen heffingsrecht heeft, neerkomt op het gelijk behandelen van *ongelijke* gevallen (ten opzichte van verrekening met binnenlands positief inkomen waarover de woonstaat wel heffingsjurisdictie uitoefent). Dit vormt evenzeer een beperking van het Unierecht.

169 Denk aan de fictieve situatie waarin *De Groot* zijn aftrekposten (bijv. 350.000 NLG) het *wereldinkomen* zouden overstijgen (300.000 NLG), maar in Nederland ook in volledig binnenlandse situaties *geen* mogelijkheid zou bestaan tot het overbrengen van het restant (50.000 NLG) naar een ander belastingjaar. Stel dat het Nederlandse inkomen circa 200.000 NLG bedraagt. In dat geval zou in lijn met het *De Groot*-arrest 100.000 NLG moeten worden doorgeschoven, aangezien alleen dit deel verloren gaat als gevolg van het uitoefenen van het vrije verkeer van werknemers (300.000 NLG minus 200.000 NLG). Het restant ad 50.000 NLG was immers ook in een volledig interne situatie verdampt.

Naar mijn mening is het hierbij voldoende dat de doorgeschoven aftrekposten in het volgende belastingjaar effectief worden vergolden tegen het gemiddelde belastingtarief, ook onder belastingstelsels waarbij in volledig binnenlandse situaties een onbenut deel van de subjectgebonden aftrekposten wordt overgebracht naar een volgend jaar en dan wordt genoten tegen het *marginale* tarief (zoals de persoonsgebonden aftrek in Nederland). Dit verschil in behandeling is naar mijn mening aanvaardbaar, omdat de situaties waarvoor deze verschillende methodes worden toegepast niet objectief vergelijkbaar zijn.

Het Hof van Justitie behandelt een belastingplichtige met zowel binnenlands als buitenlands inkomen namelijk niet gelijk aan een belastingplichtige die *slechts* het binnenlandse inkomen heeft genoten, maar met een belastingplichtige die het buitenlandse inkomen *binnenlands* geniet (zie hiervoor). Wanneer we dit bezien vanuit het Nederlandse stelsel zit een belangrijk verschil tussen deze twee vergelijkingen in het progressievoorbehoud. Bij de eerste methode (waarbij de aftrekposten in het volgende jaar worden vergolden tegen het marginale tarief) zou dit ten onrechte verloren gaan. Door de overbrenging naar het volgende jaar te laten plaatsvinden middels de doorschuifregeling, wordt hier echter wél recht aan gedaan. Dit kan worden geïllustreerd met een voorbeeld.

Voorbeeld

Belastingplichtige Y is woonachtig in staat A en heeft in jaar 1 een arbeidsinkomen van € 100.000. Hij verdient hiervan € 40.000 in staat A, € 30.000 in staat B en € 30.000 in staat C. Y heeft in staat A recht op een subjectgebonden aftrekpost ter grootte van € 50.000. De belastbare grondslag in staat A bedraagt hierdoor € 50.000. Het toepasselijke belastingtarief in staat A is 20% voor de eerste € 20.000 inkomsten, terwijl voor het meerdere een tarief van 50% geldt. Y is derhalve € 19.000 verschuldigd in staat A over zijn belastbare inkomen vóór toepassing van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting voor het buitenlandse loon. Gelet op het De Groot-arrest wordt door staat A een volledige vermindering verleend, aangezien de subjectgebonden aftrekpost het binnenlandse inkomen overstijgt (met € 10.000). Dit laatste bedrag wordt overgebracht naar het volgende jaar.

In jaar 2 is de situatie van Y gelijk aan jaar 1, met uitzondering dat hij dan exclusief werkzaam en belastbaar is in staat A. Y is derhalve € 19.000 verschuldigd in staat A over zijn belastbare inkomen vóór toepassing van de vermindering in verband met de doorschuifregeling. Laatstgenoemde vermindering bedraagt € 3.800 ($10.000/50.000 \times 19.000$). Per saldo betaalt Y hierdoor € 15.200 belasting in jaar 2. In totaliteit heeft Y hierdoor in jaar 1 en 2 € 15.200 belasting betaald in zijn woonstaat.

Dit komt neer op een belastingdruk van 38% over een belastbaar inkomen van € 40.000 (na aftrekposten was dit feitelijk de binnenlandse belastbare grondslag over jaar 1 en 2), hetgeen aansluit bij het gemiddelde belastingtarief dat voor Y had gegolden indien hij beide jaren volledig in Nederland werkzaam was geweest (dan was voor beide jaren het tarief vastgesteld op: $\text{€ } 19.000/50.000 = 38\%$). Met andere woorden, Y wordt in casu middels de doorschuifregeling niet alleen effectief belast over het juiste binnenlandse inkomen (i.e. na aftrekposten: € 40.000), maar tevens tegen het tarief dat had gegolden in een binnenlandse situatie (38%). Aldus wordt Y belast over (i) de juiste grondslag en (ii) tegen het tarief dat aansluit bij zijn inkomensniveau.

Dit zou anders zijn indien het bedrag van € 10.000 in jaar 2 niet tegen het gemiddelde tarief wordt geëffectueerd, maar een afwijkende methode wordt toegepast waarbij dit bedrag in aftrek wordt gebracht op de belastbare grondslag (en aldus wordt genoten tegen het marginale

*tarief).*¹⁷⁰ In dat geval zou de wereldwijde grondslag in jaar 2 € 40.000 bedragen, waardoor de verschuldigde belasting zou uitkomen op € 14.000. Bij deze aanpak gaat in feite de werking van het progressievoorbehoud deels verloren, omdat Y dan effectief wordt vergeleken met een belastingplichtige die € 10.000 minder verdient (waardoor de totale belastingdruk € 1.200 lager uitvalt). Hier kan dan ook bezwaarlijk worden gesproken van objectief vergelijkbare gevallen en mijns inziens verplicht het Unierecht dan ook niet tot het toepassen van laatstgenoemde methode.

Samenvattend zou het voldoende moeten zijn dat het restant van de aftrekposten naar een volgend jaar wordt overgebracht en het belastingvoordeel dan alsnog wordt genoten tegen het gemiddelde tarief. Rekenkundig kan dit worden beschouwd als een aanpak waarin niet louter het restant van de aftrekposten (het onbenutte deel) wordt doorgeschoven, maar eveneens een gelijk bedrag aan buitenlandse inkomsten.¹⁷¹ In het bovenstaande voorbeeld wordt hierdoor niet alleen € 10.000 aftrek overgebracht naar het volgende jaar, maar tevens € 10.000 buitenlands inkomen. Per saldo leidt dit derhalve niet tot een wijziging van de belastbare wereldwijde grondslag in jaar 2, maar komt de belastingplichtige nog wel in aanmerking voor een belastingvoordeel (via een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting) tegen het dan geldende gemiddelde tarief.¹⁷² Hiermee wordt – over het geheel van de jaren bekeken – in totaliteit het juiste wereldinkomen in aanmerking genomen voor de tariefstoepassing. Dit eindresultaat wordt ook bereikt bij de toepassing van de doorschuifregeling in de Nederlandse regelgeving.¹⁷³

Ik acht het eindarrest van de Hoge Raad in de zaak De Groot¹⁷⁴, waarin werd geoordeeld dat de Nederlandse doorschuifregeling overeenkomstig moest worden toegepast, in overeenstemming met de arresten De Groot, AMID en Mertens. Aldus besliste de Hoge Raad meer in algemene zin dat het financiële voordeel van de subjectgebonden aftrekposten niet gelijk hoeft te zijn ten opzichte van een volledig binnenlandse situatie. Ten aanzien van het hierdoor ontstane verschil in effectief belastingvoordeel (ten opzichte van de hierop

170 Dit is de methode die onder de Wet IB 2001 in volledig binnenlandse situaties wordt gebruikt indien de persoonsgebonden aftrek in een belastingjaar niet (volledig) kan worden geëffectueerd (omdat de persoonsgebonden aftrek het inkomen niet verder kan verlagen dan tot nihil). In dat geval wordt het belastbare inkomen van de belastingplichtige in het volgende belastingjaar verlaagd met het restant. Zie art. 6.2 jo. art. 6.1 lid 1 onderdeel b Wet IB 2001.

171 In feite zijn beide elementen niet in aanmerking genomen in jaar 1. Het overschot van de subjectgebonden aftrekposten (i.e. het deel dat het binnenlandse inkomen overschrijdt), heeft een gelijk bedrag aan buitenlands inkomen immers eveneens geneutraliseerd (deze elementen zijn tegen elkaar weggevallen). Indien men dan de aftrekpost overbrengt naar het volgende jaar, zou dit mijns inziens evenzeer dienen te gelden voor het buitenlandse inkomen dat als gevolg hiervan in jaar 1 in feite buiten aanmerking is gebleven.

172 Er kan overigens ook worden betoogd dat een belastingplichtige niet de aftrekpost/buitenlands inkomen zou moeten kunnen overbrengen naar een volgend jaar, maar het misgelopen belastingvoordeel uit jaar 1 (in casu € 10.000 × gemiddeld tarief in jaar 1) zou moeten kunnen doorschuiven naar jaar 2. In het bovenstaande voorbeeld is de uitkomst hetzelfde, maar aangezien het belastbare inkomen en de tariefstructuur normaliter zal afwijken tussen jaar 1 en 2 heeft dit in de praktijk wel invloed (als gevolg van het verschil in gemiddeld tarief).

173 Zoals opgenomen in art. 11 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001.

174 HR 7 mei 2004, 34 782, ECLI:NL:HR:2004:AO9018, BNB 2004/261, r.o. 2.7.

gebaseerde benadering van De Groot¹⁷⁵) overwoog de Hoge Raad dat ‘redelijkerwijs niet voor twijfel vatbaar is, [dat] artikel 48 EG-Verdrag zich niet [verzet] tegen een verschillende tegemoetkoming in de situaties die door belanghebbende met elkaar worden vergeleken, indien dat verschil uitsluitend wordt veroorzaakt door en samenhangt met de progressie in het tarief van de inkomstenbelasting’.¹⁷⁶

Het bovenstaande geldt in overeenkomstige zin indien een lidstaat de verrekeningsmethode hanteert ter voorkoming van dubbele belasting.¹⁷⁷ Hierbij dient in dergelijke situaties evenzeer een doorschuifregeling te worden toegepast, waarbij naast het restant van het buitenlandse inkomen (effectief: de onbenutte aftrek), tevens een bedrag aan niet-verrekende buitenlandse belasting (als gevolg van de tweede limiet) moet worden overgebracht naar een volgend jaar. Wattel is hierbij van oordeel dat de niet-verrekende buitenlandse belasting (*excess foreign tax*) volledig moet worden voortgewenteld.¹⁷⁸ Naar mijn mening is het Unierechtelijk echter voldoende dat het gedeelte van de buitenlandse belasting dat gelijk staat aan het niet-geëffectueerde voordeel van de subjectgebonden aftrekposten, wordt overgebracht naar de volgende belastingjaren.¹⁷⁹ Voor het overige deel is de niet-verrekenbare belasting namelijk geen gevolg van de verplichting van de woonstaat om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen (maar een vraagstuk inzake voorkoming van dubbele belasting, waartoe uit de verdragsvrijheden¹⁸⁰ geen verplichting volgt). Rekenkundig kan hierbij mijns inziens worden volstaan met het overbrengen van niet-verrekende buitenlandse belasting tot maximaal het bedrag van de onbenutte aftrek vermenigvuldigd met het gemiddelde tarief. Deze aanpak zou op hoofdlijnen ook aansluiten bij de methodiek die de Hoge Raad heeft voorgeschreven ten aanzien van de vrijstellingsmethode. Op deze manier wordt enerzijds recht gedaan aan de verplichtingen die uit het belastingverdrag volgen (methode ter voorkoming van dubbele belasting), terwijl anderzijds wordt voldaan aan de Unierechtelijke verplichting om te verzekeren dat de persoonlijke en gezinssituatie volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen.

175 De Groot was van mening dat hij een aanvullende belastingvermindering zou moeten genieten zodat hij – nadat hem eerst een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting was verleend – effectief nog altijd hetzelfde belastingvoordeel van zijn persoonlijke aftrekposten zou genieten als in een binnenlandse situatie (i.e. aftrekpost $\times$ *marginale* tarief). Zie de conclusie van A-G Wattel van 1 april 2003, 34 782, *BNB* 2004/261, onderdeel 5.3 voor de berekening van De Groot. Deze benadering zou betekenen dat aan hem een aanvullende teruggaaf diende te worden uitbetaald (i.e. meer dan de ingehouden voorheffingen).

176 HR 7 mei 2004, 34 782, ECLI:NL:HR:2004:AO9018, *BNB* 2004/261, r.o. 2.8.

177 Zie hierover ook J.F. Avery Jones, ‘A Comment on “AMID: The Wrong Bridge or a Bridge Too Far?”’, *European Taxation* 2001/6-7, p. 251 die de vraag opwerpt wat de impact van het AMID-arrest is voor de verrekeningsmethode.

178 A-G Wattel in zijn conclusie van 1 april 2003, 34 782, *BNB* 2004/261, onderdeel 4.26. In gelijke zin: H. Niesen, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 1073 (randnr. 1188).

179 Denk hierbij aan gevallen waarin de buitenlandse belastingdruk aanzienlijk hoger is, waardoor ook in de situatie dat een belastingplichtige geen subjectgebonden aftrekposten had gehad, deze niet volledig zou kunnen worden verrekend in de woonstaat.

180 Het is uiteraard denkbaar dat een volledige voortwenteling van de buitenlandse belasting voortvloeit uit de nationale wetgeving van een lidstaat of een belastingverdrag.

5.3.4.4 *Doorschuiфregelingen na het X-arrest*

In de vorige paragrafen is de uitkomst beschreven die volgt uit de arresten De Groot, AMID en Mertens. Naar aanleiding van het X-arrest rijst echter de vraag of een situatie zoals die van De Groot thans nog tot dezelfde uitkomst zou leiden. Ik benadruk dat het buiten twijfel is dat *het principe* dat uit het De Groot-arrest volgt nog altijd geldend recht vormt: indien de woonstaat de persoonlijke en gezinssituatie van een belastingplichtige volledig in aanmerking kan nemen wegens voldoende belastbare (binnenlandse) grondslag, bestaat hiertoe Unierechtelijk tevens de *verplichting*.¹⁸¹ Echter, in de specifieke situatie van De Groot was het volledig in aanmerking nemen hiervan door de woonstaat niet mogelijk in hetzelfde belastingjaar. De aftrekpost voor de betaalde alimentatie oversteeg het binnenlandse inkomen in dat geval immers ruimschoots, terwijl de betrokken lidstaten gezamenlijk wel de persoonlijke en gezinssituatie volledig in aanmerking hadden kunnen nemen (ieder naar evenredigheid). Gelet op de overwegingen in het X-arrest zou dan alsnog een Schumacker-situatie kunnen worden aangenomen. In dat arrest overwoog het Hof ten aanzien van het woonstaatscriterium immers dat hieraan is voldaan 'indien mocht blijken dat de belanghebbende op het grondgebied van de woonlidstaat geen enkel inkomen heeft ontvangen of een zodanig gering inkomen dat *die staat hem niet de voordelen kan toekennen waarop aanspraak ontstaat wanneer al zijn inkomen en zijn persoonlijke en gezinssituatie in de beschouwing worden betrokken*'.¹⁸² Hoewel enerzijds moet worden erkend dat De Groot niet bepaald een gering binnenlands inkomen had genoten, is anderzijds duidelijk dat Nederland (zijn woonstaat) hem niet – binnen hetzelfde belastingjaar – het belastingvoordeel kon toekennen waarop hij aanspraak zou hebben indien zijn wereldinkomen volledig ter heffing aan Nederland zou zijn toegewezen.¹⁸³ Daarnaast volgt uit de kernoverweging van het Hof in het X-arrest (r.o. 42) dat het beslissende criterium is dat de woonstaat 'de persoonlijke en gezinssituatie van een belastingplichtige voor de belastingheffing niet in aanmerking kan nemen wegens gebrek aan voldoende belastbaar inkomen, terwijl met die situatie elders wel rekening kan worden gehouden omdat de belanghebbende daar voldoende inkomen ontvangt'. Deze rechtsoverwegingen, in samenhang bezien, betekenen mijns inziens dat voor de beoordeling of de woonstaat 'de persoonlijke en gezinssituatie niet in aanmerking kan nemen', beslissend is dat de hiermee verbonden belastingvoordelen in het desbetreffende belastingjaar niet volledig kunnen worden geëffectueerd in die staat als gevolg van de omstandigheid dat het arbeidsinkomen (deels) ter heffing is toegewezen aan andere (lid)staten.¹⁸⁴ Naar mijn mening betekent dit dat – bij de huidige stand van de rechtspraak – De Groot zich derhalve in een Schumacker-situatie zou bevinden. Ik deel

181 Zie bijvoorbeeld het latere oordeel in HvJ EU 22 juni 2017, zaak C-20/16 (*Bechtel*).

182 HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X), r.o. 39.

183 Zie HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 27. De relevantie van dit punt (aftrekposten > binnenlands belastbaar inkomen) werd door het Hof niet specifiek behandeld. Dit element werd eveneens miskend door A-G Wathelet in zijn conclusie van 7 september 2016, zaak C-283/15 (X), voetnoot 25 waarin hij opmerkt dat De Groot zijn persoonlijke en gezinssituatie in zijn woonstaat (Nederland) in aanmerking kon worden genomen omdat hij er voldoende inkomsten had genoten.

184 Zie hierover ook paragraaf 4.3.6 (overzicht van de Schumacker-criteria).

de algemene opvatting in de literatuur dat de arresten De Groot en X verenigbaar zijn in zoverre dan ook niet.¹⁸⁵

Het bovenstaande is van bijzonder belang in het kader van doorschuifregelingen, aangezien dit tevens tot gevolg heeft dat de verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen in dat geval niet langer volledig op de woonstaat zou rusten. Dit zou in het concrete geval van De Groot bijvoorbeeld betekenen dat Nederland niet gehouden zou zijn om de alimentatieaftrek door te schuiven naar een volgend belastingjaar.

Hiermee is echter niet gezegd dat het hanteren van een doorschuifregeling onder geen enkele omstandigheden meer verplicht zou zijn. Mijns inziens is de woonstaat hier namelijk in bepaalde gevallen alsnog toe gehouden, bijvoorbeeld als het gaat om negatieve inkomsten uit binnenlandse bronnen (bijvoorbeeld uit een onroerende zaak of binnenlandse ondernemingsverliezen). Dit volgt uit de zaak Mertens, waarbij de binnenlandse negatieve inkomsten niet mochten worden toegerekend aan het buitenlandse positieve inkomen, maar in een volgend belastingjaar in aanmerking moesten worden genomen (en dan alsnog worden verrekend met positief *binnenlands* inkomen).¹⁸⁶ Dit acht ik ook passend. Uit de rechtspraak, waaronder het Renneberg-arrest, volgt namelijk geenszins dat werkstaten dergelijke buitenlandse negatieve inkomsten zonder meer in aftrek moeten nemen in Schumacker-situaties. Meer specifiek kan het weigeren dan wel het later terugnemen van een dergelijke aftrek mijns inziens onder omstandigheden worden gerechtvaardigd door een werkstaat op basis van de noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel te waarborgen en de verzekering van de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid.¹⁸⁷

Daarnaast kan worden betoogd dat ter zake van de verrekening van negatieve inkomsten uit een *binnenlandse* bron ook in een Schumacker-situatie objectieve vergelijkbaarheid blijft bestaan in de woonstaat (ten opzichte van belastingplichtigen met binnenlands inkomen).¹⁸⁸ Dit aangezien een dergelijke aftrek rechtstreeks is verbonden met economische activiteiten in de woonstaat (anders dan de voordelen in verband met de persoonlijke en gezinssituatie in strikte zin¹⁸⁹, die niet rechtstreeks verband houden met enig inkomen). Gelet hierop zou

185 Zie voor literatuur waarin wordt gesteld dat de arresten verenigbaar zijn onder meer H. Niesten, 'Case X v. Staatssecretaris van Financiën: Fractional Allocation of Personal and Family Tax Benefits for EU Resident Individuals with Multi-State Income', *EC Tax review* 2017/4, p. 201-213, p. 209 en CFE ECJ Task Force, 'Opinion Statement ECJ-TF 4/2017 on the Decision of the Court of Justice of the European Union of 9 February 2017 in X (Case "Pro-Rata Personal Deductions")', Concerning Personal and Family Tax Benefits in Multi-State Situations', *European Taxation* 2018/2, p. 163-169, p. 167.

186 HvJ EG 12 september 2002, zaak C-431/01 (*Mertens*), r.o. 40 en dictum.

187 Zie in dit kader met name paragraaf 6.3.1.3, 6.3.1.4, 6.3.1.8 en 6.3.4.

188 Aldus zouden bijvoorbeeld de arresten Mertens en Bechtel kunnen worden verenigd. Hoewel in Bechtel is geoordeeld dat in Schumacker-situaties in de woonstaat geen objectieve vergelijkbaarheid meer bestaat ten aanzien van de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie (ten opzichte van inwoners die hun inkomen binnenlands verwerven), neemt dit niet weg dat ten aanzien van *objectgebonden* aftrekposten die verband houden met binnenlandse activiteiten wel objectieve vergelijkbaarheid blijft bestaan. Deze overlapping is ontstaan door de uitbreiding van de Schumacker-doctrine tot alle belastingvoordelen die verband houden met de fiscale draagkracht (i.e. inclusief negatieve inkomsten uit buitenlandse bronnen c.q. heffingsobjecten). Dubbele verliesaftrek zou door de woonstaat kunnen worden bestreden door hiervoor een onderling verband op te nemen in de nationale wetgeving (deze weigering kan worden gerechtvaardigd op grond van dwingende redenen van algemeen belang).

189 Bijvoorbeeld een belastingvrije som en aftrek voor alimentatiebetalingen (zoals in het De Groot-arrest).

voor dergelijke situaties voor de woonstaat in beginsel¹⁹⁰ alsnog een verplichting moeten bestaan om een doorschuifregeling te hanteren, waarbij verschillende van de hiervoor besproken aandachtspunten van belang blijven.¹⁹¹ Op deze manier kan worden verzekerd dat de persoonlijke en gezinssituatie (in ruime zin¹⁹²) volledig in aanmerking wordt genomen.

5.4 De verplichtingen van de woonstaat in Schumacker-situaties

Hiervoor zijn de uitgangspunten voor de woonstaat behandeld. Hieruit volgt dat de woonstaat de persoonlijke en gezinssituatie volledig in aanmerking dient te nemen, behoudens voor zover een werkstaat op dit punt een nationale behandeling verleent op basis van een belastingverdrag of unilateraal (De Groot-excepties). Een andere uitzondering op deze hoofdregel geldt uiteraard indien de werkstaat gehouden is om de persoonlijke en gezinssituatie van een belastingplichtige in aanmerking te nemen op grond van de verkeersvrijheden (Schumacker-situaties). In dat kader wordt hierna eerst ingegaan op de gebruikelijke situatie waarbij sprake is van één werkstaat, terwijl geen inkomsten van betekenis worden verworven in de woonstaat (klassieke Schumacker-exceptie). Daarna wordt in een afzonderlijke subparagraaf ingegaan op Schumacker-situaties waarbij sprake is van meerdere werkstaten (fractionele Schumacker-exceptie).¹⁹³

5.4.1 Klassieke Schumacker-exceptie (één werkstaat)

Het is de vraag hoe in een klassieke Schumacker-situatie de verplichtingen zijn verdeeld tussen de woon- en werkstaat, althans op basis van het Unierecht.¹⁹⁴ Stel dat een belastingplichtige € 5.000 arbeidsinkomen verwerft in zijn woonstaat en € 90.000 in de werkstaat. De woonstaat past hierbij de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud toe voor de buitenlandse inkomsten. Laten we aannemen dat de subjectgebonden aftrekposten in de woonstaat € 15.000 bedragen, waardoor er onvoldoende belastbaar inkomen is om de persoonlijke en gezinssituatie volledig in aanmerking te nemen in die staat. Er is derhalve sprake van een Schumacker-situatie. Gaat in een dergelijk geval de verplichting om de subjectgebonden belastingvoordelen te verlenen volledig over op de werkstaat en is de woonstaat bijgevolg *geheel* ontheven om hiermee rekening te houden? Of is de woonstaat in dat geval gehouden de persoonlijke en gezinssituatie eerst zoveel mogelijk in aanmerking te nemen en dient de werkstaat vervolgens slechts in te staan voor het

190 Lidstaten mogen wel maatregelen treffen om dubbele verliesverrekening te voorkomen. Zie bijvoorbeeld HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), r.o. 79 en – in het kader van de vennootschapsbelasting – HvJ EU 5 juli 2018, zaak C-28/17 (NN), r.o. 41-48 waarin het specifiek ging om het weigeren van verrekening van *binnenlandse* verliezen (indien deze tevens in het buitenland in aanmerking werden genomen).

191 Bijvoorbeeld die ten aanzien van het door te schuiven bedrag, de wijze waarop wordt omgegaan met tariefverschillen in de verschillende belastingjaren en de impact voor lidstaten die de verrekeningsmethode hanteren ter voorkoming van dubbele belasting (zie paragraaf 5.3.4.3).

192 Inclusief negatieve inkomsten (zoals gepreciseerd in de arresten Lakebrink en Renneberg).

193 Dit naar aanleiding van HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X), r.o. 46-49 waarin evenredige aftrekmogelijkheden in de werkstaat zijn voorgeschreven door het Hof. Zie over dit onderscheid tevens het overzicht van de Schumacker-criteria in paragraaf 4.3.6.

194 Zie hierover ook P.J. Wattel, 'Taxing Non-Resident Employees: Coping with Schumacker', *European Taxation* 1995/11-12, p. 347-353, p. 350-351 en P. Farmer, 'EC law and national rules on direct taxation: a phoney war?', *EC Tax Review* 1998/1, p. 13-29, p. 18-20.

restant?¹⁹⁵ Dit niet onbelangrijke vraagstuk is in de rechtspraak tot op heden nog niet expliciet aan bod gekomen.¹⁹⁶

Er zijn verschillende argumenten denkbaar waarom de woonstaat ook in Schumacker-situaties eerst zoveel mogelijk de belastingvoordelen uit hoofde van de persoonlijke en gezinssituatie zou moeten verlenen. Het startpunt van de rechtspraak van het Hof van Justitie is immers dat de woonstaat rekening dient te houden met de persoonlijke en gezins-situatie.¹⁹⁷ Dit is dan ook de hoofdregel. Eventuele discriminatie van grensoverschrijdende werknemers, en een verplichting voor de werkstaat, ontstaat volgens het Schumacker-arrest pas op het moment dat *met de persoonlijke en de gezinssituatie van deze niet-ingezetenen noch in de woonstaat noch in de staat waarin zij werkzaam zijn, rekening wordt gehouden*.¹⁹⁸ In dit verband preciseerde het Hof de uit deze rechtspraak voortvloeiende verplichting voor de werkstaat in de arresten Lakebrink en Renneberg tot *'alle belastingvoordelen die verband houden met de fiscale draagkracht van een niet-ingezetene die in de woonstaat noch in de werkstaat worden verleend'*.¹⁹⁹ Op basis hiervan kan worden betoogd dat ook in Schumacker-situaties op de werkstaat slechts de verplichting rust om de subjectgebonden belastingvoordelen toe te kennen, *voor zover* hier in de woonstaat geen aanspraak op kan worden gemaakt (wegens de Schumacker-situatie).²⁰⁰

Zou dit dan betekenen dat de woonstaat de initiële *verplichting* heeft om de subjectgebonden belastingvoordelen ook in een Schumacker-situatie eerst *zoveel mogelijk* toe te kennen? Naar mijn mening is dit niet het geval. Mijns inziens is het ontstaan van een Schumacker-situatie namelijk een omslagpunt, waarbij de primaire verantwoordelijkheid om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen in beginsel volledig overgaat op de werkstaat. Zoals hiervoor is behandeld mag een werkstaat in dergelijke omstandigheden een niet-inwoner 'niet zwaarder belasten'.²⁰¹ Op deze wijze heeft de werkstaat dan ook de verplichting om de niet-inwoner fiscaal te behandelen als een inwoner van deze staat

195 Een derde alternatief is dat onder dergelijke omstandigheden de woon- en werkstaat beide verplicht zijn de belastingvoordelen evenredig te verlenen.

196 Het feitencomplex in HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X) betrof immers een bijzondere situatie waarin sprake was van meerdere werkstaten, waarbij geen inkomsten werden genoten in de woonstaat. In het bovenstaande voorbeeld is echter sprake van slechts één werkstaat.

197 HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), r.o. 32, maar met name HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 90 en HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), r.o. 43.

198 HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), r.o. 38.

199 HvJ EG 18 juli 2007, zaak C-182/06 (*Lakebrink*), r.o. 34 en HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*), r.o. 63.

200 In deze zin: A-G Wattel in zijn nadere conclusie van 26 juni 2009, 39 258bis, *BNB* 2009/274, onderdeel 4.5 (nadere conclusie in de zaak *Renneberg*). Tot dezelfde uitkomst komt De Groot in: I. de Groot, 'Case X (C-283/15) and the Myth of "Schumacker's 90% Rule"', *Intertax* 2017/8, p. 567-576, p. 575. Zie tevens – in een iets afwijkende context – HR 1 februari 2013, 11/03763, ECLI:NL:HR:2013:BW8359, *BNB* 2013/104. In dit geschil stelde de Hoge Raad onder meer een prejudiciële vraag over de mogelijkheid voor Nederland om zich te beroepen op belastingvoordelen (aftrek voor monumentenpand) die door de woonstaat (België) niet feitelijk waren verleend maar waar aldaar wel recht op bestond. Het Hof van Justitie kwam aan deze vraag echter niet toe. Dit aangezien het Hof de afbakening van de persoonsgebonden aftrek voor monumentenpanden tot, kort gezegd, onderdelen van het Nederlands cultureel erfgoed geen beperking van het vrije verkeer van kapitaal achtte. Zie HvJ EU 18 december 2014, zaak C-87/13 (X).

201 Zie paragraaf 4.2 en HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), r.o. 47 en dictum.

en hem dezelfde belastingvoordelen te verlenen, aldus het Hof van Justitie expliciet in de zaak *Commissie/Estland*.²⁰²

Wanneer een dergelijke verplichting voor de werkstaat zou volgen uit een belastingverdrag, zou de woonstaat in beginsel volledig worden ontheven om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen (op grond van de bilaterale De Groot-exceptie). Wanneer deze verplichting uit het Unierecht volgt, zou dit derhalve evenzeer het geval moeten zijn. De uitzondering voor Schumacker-situaties is namelijk de eerste en belangrijkste uitzondering op de verplichting van de woonstaat die, anders dan de rechtvaardiging op basis van een van de De Groot-excepties, wordt behandeld bij de vaststelling of sprake is van een beperking van het vrije verkeer.²⁰³ In het latere *Bechtel*-arrest is in dit kader inmiddels expliciet bevestigd dat in een klassieke Schumacker-situatie ten aanzien van de persoonlijke en gezinssituatie geen sprake meer is van objectieve vergelijkbaarheid met andere inwoners van de woonstaat (die hun inkomsten binnenlands verwerven).²⁰⁴ Ook de in dit kader relevante overweging uit het De Groot-arrest, waarin de Schumacker-exceptie wordt behandeld, geeft geen aanleiding om hierbij een *voor zover-voorbehoud* aan te nemen.²⁰⁵ Bovendien past dit ook in het bredere kader van de rechtspraak waarin het Hof van Justitie overweegt welke staat de algehele fiscale draagkracht 'gemakkelijker kan beoordelen' c.q. hiertoe 'in de beste positie' is. Zoals eerder opgemerkt betreft dit in feite de vaststelling welke lidstaat de primaire verplichting heeft om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen, en wel volledig (in beginsel), hetgeen onder meer steun vindt in het *Kieback*-arrest.²⁰⁶ Aldus is een belastingplichtige met betrekking tot de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie in beginsel objectief vergelijkbaar met ofwel een inwoner van de woonstaat ofwel een inwoner van de werkstaat.^{207, 208} Ook Wattel is van mening dat in dit kader sprake is van een alles-of-niets-benadering bij het

202 HvJ EU 10 mei 2012, zaak C-39/10 (*Commissie/Estland*), r.o. 52.

203 Er zijn tot op heden echter nog geen zaken geweest waarin het Hof de wetgeving van de woonstaat heeft beoordeeld, waarbij sprake was van een Schumacker-situatie.

204 HvJ EU 22 juni 2017, zaak C-20/16 (*Bechtel*), r.o. 57. In het arrest was echter geen sprake van een Schumacker-situatie aangezien de persoonlijke en gezinssituatie middels de gezamenlijke belastingheffing in de woonstaat in aanmerking kon worden genomen op het inkomen van de echtgenoot. Gelet hierop was de belastingplichtige objectief vergelijkbaar met een inwoner die zijn inkomsten binnenlands verwierf, aldus het Hof (zie r.o. 58-59).

205 HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 89.

206 HvJ EU 18 juni 2015, zaak C-9/14 (*Kieback*), r.o. 29 en 30. Zie hierover ook I. de Groot, 'Case X (C-283/15) and the Myth of "Schumacker's 90% Rule"', *Intertax* 2017/8, p. 567-576, p. 574. Zie tevens HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 90 inzake de verplichtingen van de woonstaat en de koppeling hiervan aan de lidstaat die 'het beste in staat' is om de draagkracht te kunnen beoordelen alsmede HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), r.o. 43.

207 Zie voor de woonstaat HvJ EU 22 juni 2017, zaak C-20/16 (*Bechtel*), r.o. 57-59 en voor de werkstaat bijvoorbeeld HvJ EU 24 februari 2015, zaak C-559/13 (*Grünwald*), r.o. 28. Hierbij wordt in de klassieke Schumacker-zaken geen 'voor zover-voorbehoud' gemaakt ten aanzien van de objectieve vergelijkbaarheid, bijvoorbeeld voor de mate dat het belastbare inkomen in de werkstaat belastbaar is. Indien echter sprake is van meerdere werkstaten, dan ligt dit anders. Zie paragraaf 5.4.2 hierna inzake HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X).

208 In de woonstaat blijft – ook in Schumacker-situaties – wel objectieve vergelijkbaarheid bestaan ten aanzien van belastingvoordelen die rechtstreeks verband houden met economische activiteiten in het woonland. Het toerekenen van dergelijke grondslagverminderingen c.q. belastingkortingen aan het buitenlandse inkomen is mijns inziens dan ook verboden behoudens rechtvaardiging (bijvoorbeeld het voorkomen van dubbele (verlies)aftrek). Zie hierover ook paragraaf 5.3.4.4.

Hof. Hij acht de woonstaat in een Schumacker-situatie dan ook volledig ontheven van de plicht om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie.²⁰⁹

Laten we terugkeren naar het eerder opgenomen voorbeeld. De belastingplichtige in die casus geniet € 5.000 inkomen in zijn woonstaat en € 90.000 in de werkstaat. De woonstaat past de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud toe voor de buitenlandse inkomsten. De subjectgebonden aftrekposten in de woonstaat bedragen € 15.000, waardoor aldaar onvoldoende belastbaar inkomen aanwezig is om de persoonlijke en gezinssituatie volledig in aanmerking te kunnen nemen. In casu gaat deze verplichting over op de werkstaat. Als gevolg van deze Schumacker-situatie is het de woonstaat in dat geval toegestaan de subjectgebonden aftrekposten volledig toe te rekenen aan het buitenlandse inkomen. Meer concreet zou de verschuldigde belasting in dat geval eerst kunnen worden berekend op basis van het wereldinkomen (na subjectgebonden aftrekposten: € 80.000), en vervolgens een vrijstelling worden verleend voor 75.000/80.000^e deel van de verschuldigde belasting.²¹⁰ Door deze aanpak, waarbij de subjectgebonden aftrekposten worden gecorrigeerd in de teller (als aftrek op het buitenlandse inkomen) in plaats van in de noemer van de voorkomingsbreuk, worden de subjectgebonden aftrekposten volledig gealloceerd aan het vrijgestelde buitenlandse inkomen.

Het vraagstuk rondom de methodiek wordt nog groter wanneer de woonstaat een *verrekeningsmethode* hanteert ter voorkoming van dubbele belasting. Hoe dient in dergelijke gevallen om te worden gegaan met de subjectgebonden aftrekposten? Indien de woonstaat deze immers volledig zou weigeren, bestaat de mogelijkheid dat de subjectgebonden aftrekposten die worden toegekend door de werkstaat effectief in het geheel worden ‘teruggenomen’ in het woonland. Dit aangezien in het woonland slechts de – als gevolg van de aftrekposten verlaagde – feitelijke buitenlandse belasting wordt verrekend.²¹¹

Uit het Beker-arrest volgt duidelijk dat buiten Schumacker-situaties, de woonstaat bij de bepaling van de maximaal te verrekenen buitenlandse belasting (de tweede limiet) de subjectgebonden aftrekposten volledig moet toerekenen aan het binnenlandse inkomen.²¹² Oftewel, bij de vereiste aanpak van de woonstaat bestaat in dit verband geen verschil tussen lidstaten die de vrijstellingsmethode dan wel de verrekeningsmethode toepassen.

Voor Schumacker-situaties roept de methode ter voorkoming van dubbele belasting echter tevens een belangrijke vraag vooraf op. Indien een woonstaat de verrekeningsmethode

209 A-G Wattel, conclusie van 26 juni 2009, 39 258bis, *BNB* 2009/274, onderdeel 4.15. In gelijke zin: P. Farmer, ‘EC law and national rules on direct taxation: a phoney war?’, *EC Tax Review* 1998/1, p. 13-29, p. 16. Zie ook H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 965-966 (randnr. 1060) die opmerkt dat ‘het [EU-recht] er zich niet tegen [verzet] dat een Belgische inwoner met nagenoeg het gehele inkomen in de andere lidstaat, in zijn woonstaat een evenredig deel van zijn onderhoudsgeld verliest’. Ook zij gaat ervan uit dat de initiële Unierechtelijke verplichting van de woonstaat in Schumacker-situaties vervalst.

210 Een alternatieve methode om de belasting op het binnenlandse inkomen te bepalen zou zijn: $5.000/80.000 \times \text{belasting}$. De uitkomst is uiteraard hetzelfde: er wordt in de woonstaat effectief € 5.000 inkomen belast, waarbij progressievoorbehoud wordt toegepast op buitenlandse inkomsten ad € 75.000 (na aftrek van de subjectgebonden belastingvoordelen).

211 Zie hierover J.F. Avery Jones, ‘Carry on Discriminating’, *European Taxation* 1996/2, p. 46-49, P.J. Wattel, ‘Capital export neutrality and free movement of persons’, *Legal Issues of European Integration* 1996/1, p. 115-127, p. 125-126 en P. Farmer, ‘EC law and national rules on direct taxation: a phoney war?’, *EC Tax Review* 1998/1, p. 13-29, p. 15-17.

212 HvJ EU 23 februari 2013, zaak C-168/11 (*Beker*), r.o. 60.

toepast, vanaf welk moment is dan sprake van een Schumacker-situatie? Gelet op de methodiek is het in dat geval namelijk denkbaar dat een belastingplichtige zijn inkomsten volledig verwerft in de werkstaat, maar na de verrekening van de buitenlandse belastingen in de woonstaat alsnog een afdoende belastingschuld resteert om de subjectgebonden belastingvoordelen volledig op te effectueren. Denk hierbij aan een situatie waarin in het woonland een hoger belastingtarief geldt dan in het werkland. Naar mijn mening is geen sprake van een Schumacker-situatie indien de buitenlandse belasting alsnog volledig kan worden verrekend in de woonstaat.²¹³ Een voorbeeld ter illustratie.

Voorbeeld (geen Schumacker-situatie door verrekeningsmethode)

Belastingplichtige X is woonachtig in staat A en heeft een arbeidsinkomen van € 100.000. Hij verdient dit inkomen volledig in staat B. X heeft in staat A recht op subjectgebonden aftrekposten ter grootte van € 20.000. De belastbare grondslag in staat A bedraagt hierdoor € 80.000. Het toepasselijke belastingtarief in staat A is 50%. X is derhalve € 40.000 belasting verschuldigd in staat A over zijn belastbare inkomen vóór toepassing van de verrekening van de buitenlandse belastingen (verrekeningsmethode op grond van het belastingverdrag tussen staat A en B). In staat B is het belastingtarief 30% en wordt in beginsel geen rekening gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van niet-inwoners. Als gevolg hiervan bedraagt de verschuldigde belasting in staat B € 30.000 ($€ 100.000 \times 30\%$). X kan deze buitenlandse belasting volledig verrekenen in zijn woonstaat en betaalt uiteindelijk nog € 10.000 belasting in staat A ($€ 40.000 - € 30.000$).

In deze omstandigheden is de woonstaat nog altijd in staat om de persoonlijke en gezins-situatie in aanmerking te nemen. Dit blijkt ook uit het feit dat na het belastingvoordeel van de subjectgebonden aftrekposten, in staat A nog voldoende verschuldigde belasting resteert om de buitenlandse belasting volledig mee te verrekenen. In dergelijke gevallen is naar mijn mening geen sprake van een Schumacker-situatie, aangezien niet aan het eerdergenoemde woonstaatscriterium is voldaan.²¹⁴

Een afwijkende visie zou kunnen zijn dat wel sprake is van een Schumacker-situatie, maar de beperking door de werkstaat in casu wordt geneutraliseerd op basis van het belastingverdrag dat effectief leidt tot een volledige verrekening van de werkstaatsbelasting (conform de Amurta-rechtspraak²¹⁵). Echter, gezien de Schumacker-doctrine van het Hof, waarin de primaire verplichting om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie op de woonstaat rust zolang deze hier rekening mee kan houden, ligt deze uitleg mijns inziens niet voor de hand. Gelet op de zelfstandige betekenis van het woonstaatscriterium bestaat in bovenstaande situatie naar mijn mening namelijk geen

213 Men kan omgekeerd overigens niet stellen dat automatisch een Schumacker-situatie optreedt wanneer volledige verrekening van de buitenlandse belasting in de woonstaat niet mogelijk is. Dit blijkt onder meer uit de arresten Gilly en Beker (zie ook hierna).

214 In gelijke zin: o.a. P.J. Wattel, 'Capital export neutrality and free movement of persons', *Legal Issues of European Integration* 1996/1, p. 115-127, p. 125 en H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 959-960 (randnr. 1050). Voorzichtiger: N. Mattsson, 'Does the European Court of Justice Understand the Policy behind Tax Benefits Based on Personal and Family Circumstances?', *European Taxation* 2003/6, p. 186-194, p. 188 en 192-193. Overigens zal de belastingplichtige in het voorbeeld in principe ook geen belang hebben bij het claimen van een Schumacker-situatie jegens de werkstaat (gezien het effect van de verrekeningsmethode ter voorkoming van dubbele belasting).

215 HvJ EG 8 november 2007, zaak C-379/05 (*Amurta*), HvJ EG 19 november 2009, zaak C-540/07 (*Commissie/Italië*) en HvJ EU 17 september 2015, gevoegde zaken C-10/14 (*Miljoen*), C-14/14 (*X*) en C-17/14 (*Société Générale*).

objectieve vergelijkbaarheid ten opzichte van een inwoner van de werkstaat, althans ten aanzien van de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie.²¹⁶

Dit betekent dat in casu slechts vanaf het moment dat de buitenlandse belastingdruk de toerekenbare belasting in de woonstaat zou overschrijden ($> € 40.000$), een Schumacker-situatie ontstaat en de werkstaat Unierechtelijk gehouden zou zijn om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen. Aangezien in de praktijk, in afwijking van het bovenstaande voorbeeld, regelmatig tevens een deel binnenlands inkomen²¹⁷ wordt genoten, zal hierna een tweede voorbeeld worden behandeld waarin de invloed hiervan op de totale belastingpositie zichtbaar wordt.

Voorbeeld (Schumacker-situatie, verrekeningsmethode)

Belastingplichtige Y is woonachtig in staat A en heeft een arbeidsinkomen van € 100.000. Hij verdient hiervan € 10.000 in staat A en € 90.000 in staat B. Y heeft in staat A recht op subjectgebonden aftrekposten ter grootte van € 50.000. De belastbare grondslag in staat A bedraagt hierdoor € 50.000. Het toepasselijke belastingtarief in staat A is 50%. Y is derhalve € 25.000 belasting verschuldigd in staat A over zijn belastbare inkomen vóór toepassing van de verrekening van de buitenlandse belastingen (verrekeningsmethode op grond van het belastingverdrag tussen staat A en B). In staat B is het belastingtarief 30%. Indien Y inwoner zou zijn van staat B, dan zou hij gerechtigd zijn tot € 10.000 subjectgebonden aftrekposten, maar voor niet-inwoners wordt geen rekening gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie. Als gevolg hiervan bedraagt de verschuldigde belasting in staat B € 27.000 ($€ 90.000 \times 30\%$). Y kan de buitenlandse belasting slechts deels verrekenen in de woonstaat (tot maximaal € 25.000 bij toepassing van de tweede limiet conform het Beker-arrest).

In bovenstaande omstandigheden treedt wel een Schumacker-situatie op. De woonstaat kan, anders dan in het eerdere voorbeeld, de persoonlijke en gezinssituatie hier namelijk niet (volledig) in aanmerking nemen (i.e. er is nu ook aan het woonstaatscriterium voldaan). Dit volgt uit het feit dat (i) de buitenlandse belasting de aan het buitenlandse inkomen toerekenbare belasting in de woonstaat²¹⁸ overstijgt terwijl (ii) de subjectgebonden belastingvoordelen groter zijn dan de binnenlandse inkomsten. De reden dat ik deze tweede cumulatieve voorwaarde benoem is dat niet automatisch een Schumacker-situatie optreedt indien volledige verrekening van de buitenlandse belasting in de woonstaat niet mogelijk is. Dit volgt uit de arresten Gilly en Beker.²¹⁹ Op basis hiervan is het de woonstaat immers toegestaan om te volstaan met een *ordinary credit*, waarbij hij bij de vaststelling hiervan wel een tweede limiet moet toepassen die voldoet aan de eisen uit het Beker-arrest (i.e. de subjectgebonden belastingvoordelen volledig moet toerekenen aan het binnenlandse inkomen).²²⁰ Als de buitenlandse belasting in dat geval de toerekenbare binnenlandse belasting overstijgt is desondanks geen sprake van een Schumacker-situatie zolang

216 Zie voor arresten waar de zelfstandige betekenis van het woonstaatscriterium sterk op de voorgrond stond in het bijzonder HvJ EU 10 mei 2012, zaak C-39/10 (*Commissie/Estland*), r.o. 52-55, HvJ EU 18 juni 2015, zaak C-9/14 (*Kieback*), r.o. 28 en HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X), r.o. 37-38.

217 Meer in algemene zin: inkomen waarover het primaire heffingsrecht met inachtneming van de belastingverdragen toekomt aan de woonstaat.

218 Waarvoor bij de vaststelling hiervan een tweede limiet wordt toegepast conform de eisen uit het Beker-arrest (i.e. de subjectgebonden belastingvoordelen volledig worden toegerekend aan het binnenlandse inkomen).

219 HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-336/96 (*Gilly*) en HvJ EU 23 februari 2013, zaak C-168/11 (*Beker*). Zie in dit verband ook P. Farmer, 'EC law and national rules on direct taxation: a phoney war?', *EC Tax Review* 1998/1, p. 13-29, p. 16 die dit reeds betoogde voorafgaand aan voornoemde arresten.

220 HvJ EU 23 februari 2013, zaak C-168/11 (*Beker*), r.o. 60.

voldoende binnenlands inkomen c.q. belasting resteert om daarop de subjectgebonden belastingvoordelen te kunnen vergelden.²²¹

In de bovenstaande situatie is hier echter geen sprake van en gaat de verplichting om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie derhalve over op de werkstaat. Als gevolg van dit omslagpunt is de woonstaat anderzijds niet meer gehouden om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen.²²² Dit betekent dat bij de bepaling van de evenredigheidslimiet (de maximaal verrekenbare buitenlandse belasting) de subjectgebonden aftrekposten mogen worden toegerekend aan de buitenlandse inkomsten. Dit zou tot de volgende uitkomst leiden:

Voorbeeld (Schumacker-situatie, verrekeningsmethode – vervolg)

In woonstaat A bedraagt de belastbare grondslag € 50.000 (€ 100.000 loon minus € 50.000 subjectgebonden aftrekposten). Dit resulteert in € 25.000 belasting vóór toepassing van de verrekening van de buitenlandse belastingen. De evenredigheidslimiet voor de maximaal te verrekenen buitenlandse belasting wordt gesteld op $40.000/50.000 \times € 25.000 = € 20.000$.²²³ In werkstaat B bestaat op basis van het Unierecht recht op € 10.000 subjectgebonden aftrekposten (Schumacker-situatie: behandeling conform inwoners), waardoor de belastbare grondslag op € 80.000 uitkomt (€ 90.000 minus € 10.000). Hierdoor is de verschuldigde belasting in staat B nu € 24.000 (belastingtarief van 30%). Gelet hierop bedraagt de verschuldigde belasting in de woonstaat € 5.000 (na verrekeningsmethode) en in de werkstaat € 24.000. Dit leidt tot een totaalbedrag aan belasting van € 29.000.

In bovenstaande situatie is de belastingplichtige in totaliteit meer belasting verschuldigd in de Schumacker-situatie (€ 29.000) ten opzichte van het scenario waarin hij geen gelijke behandeling kreeg in de werkstaat (€ 27.000). Dit lijkt op het eerste gezicht wellicht vreemd. Binnen het kader van de Schumacker-doctrine vormt dit naar mijn mening echter geen beperking van het vrije verkeer. De belastingvoordelen in verband met de persoonlijke en gezinssituatie zijn in werkstaat B nu eenmaal minder omvangrijk dan in woonstaat A. Het feit dat de belastingplichtige hierdoor slechter af is dan wanneer zijn persoonlijke en gezinssituatie volledig in aanmerking zou zijn genomen in de woonstaat, vormt in dat geval een dispariteit.²²⁴

Bovenstaande methodiek zou door de woonstaat overigens eveneens mogen worden gehanteerd indien de werkstaat unilateraal of op basis van een belastingverdrag de persoonlijke en gezinssituatie volledig in aanmerking had genomen (i.e. indien door de woonstaat een beroep kan worden gedaan op een De Groot-exceptie). Daarnaast zou de

221 Zie specifiek HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-336/96 (Gilly), r.o. 50.

222 In gelijke zin: P. Farmer, 'EC law and national rules on direct taxation: a phoney war?', *EC Tax Review* 1998/1, p. 13-29, p. 16 die dit verduidelijkt met enkele voorbeelden die specifiek betrekking hebben op het belastingstelsel van het Verenigd Koninkrijk (waarbij een andere systematiek wordt gehanteerd om de maximaal te verrekenen buitenlandse belasting te bepalen dan de evenredigheidslimiet in mijn voorbeelden).

223 De teller wordt hierbij gevormd door het buitenlandse inkomen (€ 90.000) verminderd met de subjectgebonden aftrekposten (€ 50.000). Door de aanpassing in de teller van de breuk worden de aftrekposten volledig toegerekend aan het buitenlandse inkomen. Een aanpak met een aanpassing in de noemer (verhoging met subjectgebonden belastingvoordelen, i.e. $90.000/100.000 \times \text{belasting}$) zou immers slechts in een evenredige toerekening aan het buitenlandse inkomen resulteren (waardoor potentieel dubbel voordeel zou ontstaan: 10% woonstaatvoordelen en 100% werkstaatvoordelen).

224 In gelijke zin in een bredere context: A-G Léger in zijn conclusie van 20 juni 2000, zaak C-385/00 (De Groot), punt 50-51.

uitkomst van het bovenstaande voorbeeld niet anders zijn geweest indien de woonstaat de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud had toegepast ter voorkoming van dubbele belasting in plaats van de verrekeningsmethode.²²⁵ Meer in algemene zin is dit ook passend aangezien de Unierechtelijke verplichting om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie in dezelfde mate geldt ongeacht de keuze van een lidstaat voor de vrijstellings- of verrekeningsmethode.²²⁶

5.4.2 *Fractionele Schumacker-exceptie (meerdere werkstaten)*

De verplichtingen van de woonstaat zijn naar mijn mening potentieel afwijkend als sprake is van een Schumacker-situatie met meerdere werkstaten (zoals in het X-arrest). Dit aangezien de verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen in dat geval (slechts) naar evenredigheid op de werklidstaten rust (*fractionele Schumacker-exceptie*).²²⁷ Zolang de inkomsten volledig ter heffing zijn toegewezen aan verschillende werkstaten (en niet deels aan de woonstaat) heeft dit geen invloed op de uitkomst: de woonstaat is dan nog altijd volledig ontheven van de Unierechtelijke verplichting tot inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie. In dat geval geldt voor de woonstaat de benadering zoals hiervoor beschreven bij situaties met één werkstaat (klassieke Schumacker-situaties).

Indien in verschillende werkstaten wordt gewerkt, maar tevens een beperkt inkomen in de woonstaat wordt verworven (bijvoorbeeld 10%), zou de evenredigheidsbenadering in de werkstaten echter ertoe leiden dat de persoonlijke en gezinssituatie niet meer volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen, althans als de woonstaat niet ook een evenredig deel zou verlenen. Deze uitkomst zou onverenigbaar zijn met de vaste rechtspraak van het Hof.²²⁸ Mijns inziens bestaat in dergelijke Schumacker-situaties, in afwijking van de hoofdregel, in de werkstaten (slechts) objectieve vergelijkbaarheid in de mate dat het wereldinkomen belastbaar is in de desbetreffende staat.²²⁹ Gelet hierop verwacht ik dat het Hof van Justitie onder dergelijke bijzondere omstandigheden (ook) de woonstaat zal verplichten de desbetreffende voordelen pro rata te verlenen. Dit aangezien onder dergelijke omstandigheden niet één specifieke lidstaat 'in de beste positie' is om de persoonlijke en gezinssituatie (volledig) in aanmerking te nemen. In dat geval zou, bij uitzondering, de objectieve vergelijkbaarheid ten aanzien van de persoonlijke en gezinssituatie in alle betrokken lidstaten derhalve worden vastgesteld op grond van de mate van onderworpenheid (fractionele subjectgebonden belastingvoordelen).

225 Dit aangezien de buitenlandse belasting de evenredigheidslimiet (tweede limiet) overschreed. In dat geval is de uitkomst in de woonstaat gelijk bij toepassing van de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud: vrijstelling voor $40.000/50.000 \times$ toerekenbare belasting. Zie ook de hiervoor beschreven verplichtingen van de woonstaat bij toepassing van de vrijstellingsmethode (en de wijze waarop de Schumacker-exceptie kan worden verwerkt in de voorkomingsbreuk).

226 HvJ EU 23 februari 2013, zaak C-168/11 (*Beker*), r.o. 46. In gelijke zin: H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 953 (randnr. 1045).

227 HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X), r.o. 46-49.

228 HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 101, HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), r.o. 70 en HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X), r.o. 46-47.

229 Een alternatieve lezing van het X-arrest zou kunnen zijn dat het slechts evenredig verlenen kan worden gerechtvaardigd op grond van dwingende redenen van algemeen belang (evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid en voorkoming van dubbele verliesaftrek).

Gelet op het bovenstaande zou door de woonstaat onder dergelijke omstandigheden, bij de vaststelling van de vermindering ter voorkoming van dubbele belastingheffing, slechts een evenredige toerekening van de subjectgebonden belastingvoordelen aan het buitenlandse inkomen mogen plaatsvinden.

Voorbeeld (fractionele Schumacker-situatie)

Belastingplichtige Z is woonachtig in staat A en heeft een arbeidsinkomen van € 100.000. Hij verdient hiervan € 10.000 in staat A, € 50.000 in staat B en € 40.000 in staat C. Z heeft in staat A recht op subjectgebonden aftrekposten ter grootte van € 20.000. De belastbare grondslag in staat A bedraagt hierdoor € 80.000. Het toepasselijke belastingtarief in staat A is 50%. Z is derhalve € 40.000 verschuldigd in staat A over zijn belastbare inkomen vóór toepassing van de aftrek ter voorkoming van dubbele belasting (vrijstellingsmethode op grond van de belastingverdragen met staten B en C). Z bevindt zich in een Schumacker-situatie, waarbij de verschillende werkstaten slechts naar evenredigheid rekening dienen te houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie (werkstaten B en C). Bij een dergelijke fractionele Schumacker-exceptie is het de woonstaat toegestaan de subjectgebonden aftrekposten evenredig toe te rekenen aan het buitenlandse inkomen. Meer concreet zou de verschuldigde belasting in dat geval eerst kunnen worden berekend op basis van het wereldinkomen (na subjectgebonden aftrekposten: € 80.000), en vervolgens een vrijstelling worden verleend voor $90.000/100.000$ e deel van de verschuldigde belasting ($€ 40.000$) = € 36.000. Hierdoor bedraagt de uiteindelijk verschuldigde belasting in de woonstaat € 4.000. Aldus heeft Z effectief 10% van het belastingvoordeel van zijn subjectgebonden aftrekposten genoten in zijn woonstaat ($€ 20.000 \text{ aftrek} \times 50\% \text{ belastingvoordeel} \times 10\% = € 1.000$).²³⁰

De bovenstaande evenredigheidsbenadering geldt in overeenkomstige zin indien de verrekeningsmethode ter voorkoming van dubbele belasting zou worden toegepast. In dat geval zou deze echter van belang zijn voor de vaststelling van de maximaal verrekenbare buitenlandse belasting (evenredigheidslimiet).

Naar mijn mening verschillen de verplichtingen van de woonstaat derhalve afhankelijk of sprake is van een klassieke Schumacker-situatie (waarbij de verplichting in beginsel op één werkstaat rust) of een fractionele Schumacker-situatie (waarbij de verplichting slechts pro rata op meerdere werkstaten rust). Mede omwille van uitvoerbaarheid verdient het naar mijn mening in de praktijk echter de voorkeur dat lidstaten als woonstaat voor beide Schumacker-situaties dezelfde methode zouden hanteren, waarbij de aftrek voor de persoonlijke en gezinssituatie (slechts) naar evenredigheid wordt toegerekend aan het buitenlandse inkomen.

5.5 Conclusie en samenvatting

Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie volgt dat de Unierechtelijke verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen als uitgangspunt slechts op de woonstaat rust. Deze lidstaat dient de belastingvoordelen die verbonden zijn met de persoonlijke en gezinssituatie volledig te verlenen, meer concreet door deze aftrekposten

²³⁰ Het effectieve belastingvoordeel in de werkstaten wordt bepaald op grond van het belastingstelsel van die landen. Meer concreet wordt de hoogte van de aftrekposten naar het recht van de desbetreffende staten vastgesteld, evenals de evenredigheidsbreuk die hierop wordt toegepast (i.e. berekend naar de lokale maatstaven). Beide onderdelen kunnen dan ook afwijken ten opzichte van de woonstaat.

volledig toe te rekenen aan het binnenlandse inkomen c.q. in aftrek te brengen op de belasting die is verschuldigd over de binnenlandse inkomsten.²³¹

Op deze hoofdregel bestaan drie uitzonderingen:

1. De belastingplichtige bevindt zich in een Schumacker-situatie, waardoor de verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige in aanmerking te nemen op grond van het Unierecht op de werkstaat (of werkstaten) rust (Schumacker-exceptie);
2. De werkstaat is op grond van een belastingverdrag gehouden de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige in aanmerking te nemen (bilaterale De Groot-exceptie);
3. De werkstaat verleent op basis van zijn nationale wetgeving eenzijdig belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige (unilaterale De Groot-exceptie).

Binnen het beslisschema van het Hof van Justitie worden de bovengenoemde uitzonderingen niet op dezelfde wijze toegepast. De omstandigheden waaronder lidstaten er een beroep op kunnen doen zijn daarbij dan ook verschillend.

De Schumacker-exceptie wordt namelijk behandeld in het kader van de vaststelling van de objectieve vergelijkbaarheid (i.e. bij de beoordeling of sprake is van een beperking van het vrije verkeer). Wanneer sprake is van een *klassieke* Schumacker-exceptie bestaat op het punt van de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie objectieve vergelijkbaarheid met een inwoner van de werkstaat. In dergelijke gevallen is de werkstaat als gevolg hiervan gehouden de persoonlijke en gezinssituatie in beginsel volledig in acht te nemen en de belastingplichtige een inwonerbehandeling te verlenen. Hier staat tegenover dat de woonstaat dan in principe van deze Unierechtelijke verplichting is ontheven. Met betrekking tot de persoonlijke en gezinssituatie bestaat in dat geval in beginsel namelijk geen objectieve vergelijkbaarheid meer, aangezien dan niet de woonstaat maar de werkstaat in de visie van het Hof 'in de beste positie is om deze in aanmerking te nemen'. Hierdoor zou de woonstaat in een Schumacker-situatie mijns inziens de belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie in beginsel *volledig* mogen toerekenen aan het buitenlandse inkomen bij de vaststelling van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting.²³²

Het bovenstaande is naar mijn mening anders als sprake is van een Schumacker-situatie met meerdere werkstaten, althans indien tevens (beperkte) inkomsten in de woonstaat worden verworven (maar die onvoldoende zijn om de persoonlijke en gezinssituatie in

²³¹ Bij aftrekposten kan dit plaatsvinden door deze toe te rekenen aan het binnenlandse inkomen in de voorkomingsbreuk. Bij belastingverminderingen die niet via een grondslagverlaging verlopen, maar bijvoorbeeld via een tax credit/heffingskorting (bedrag ter vermindering van de verschuldigde belasting i.p.v. grondslag), zouden deze moeten worden toegerekend na vaststelling van de belasting op het binnenlandse inkomen. Een voorbeeld waarbij we dit zien is (het belastingdeel van) de algemene heffingskorting die in Nederland integraal van de over het binnenlandse inkomen verschuldigde belasting wordt afgetrokken, i.e. nadat het bedrag van de aftrek ter voorkoming van dubbele belasting is vastgesteld.

²³² In de woonstaat blijft – ook in Schumacker-situaties – wel objectieve vergelijkbaarheid bestaan ten aanzien van belastingvoordelen die rechtstreeks verband houden met economische activiteiten in het woonland. Het toerekenen van dergelijke grondslagverminderingen c.q. belastingkortingen aan het buitenlandse inkomen is mijns inziens dan ook verboden behoudens rechtvaardiging (bijvoorbeeld het voorkomen van dubbele (verlies)aftrek). Zie hierover ook paragraaf 5.3.4.4.

de woonstaat volledig in aanmerking te kunnen nemen). Dit aangezien de verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen in dat geval slechts naar evenredigheid rust op de (werk)lidstaten waar belastbaar inkomen wordt genoten (*fractionele* Schumacker-exceptie). Gelet hierop verwacht ik dat het Hof van Justitie onder dergelijke bijzondere omstandigheden (ook) de woonstaat zal verplichten de desbetreffende voordelen pro rata te verlenen. Dit aangezien in zulke situaties niet één specifieke lidstaat *in de beste positie* is om de persoonlijke en gezinssituatie (volledig) in acht te nemen. Middels deze evenredige aftrek in alle betrokken lidstaten (woon- en werkstaten), wordt de persoonlijke en gezinssituatie dan alsnog volledig en naar behoren in aanmerking genomen in de zin van de rechtspraak.

De andere uitzonderingen, de twee De Groot-excepties, worden behandeld in het kader van de rechtvaardigingsgronden. Als geen sprake is van een Schumacker-situatie geldt namelijk het volgende. Indien een inwoner zijn belastingvoordelen uit hoofde van de persoonlijke en gezinssituatie geheel of gedeeltelijk verliest als gevolg van de systematiek voor de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting voor buitenlands inkomen, vormt het opgetreden nadeel een beperking van het vrije verkeer (door de woonstaat). De woonstaat kan de weigering van de subjectgebonden belastingvoordelen onder omstandigheden echter rechtvaardigen indien de werkstaat, op basis van een belastingverdrag of unilateraal, de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking neemt. Dit op grond van de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid en de voorkoming van dubbele (verlies)aftrek als dwingende redenen van algemeen belang.

Hierbij geldt als centraal vereiste dat de belastingplichtige ervan moet worden *verzekerd* dat zijn persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk *volledig en naar behoren* in aanmerking wordt genomen. Het enkele feit dat de werkstaat niet-inwoners belastingvoordelen verleent die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie (al dan niet deels), biedt de woonstaat dan ook niet zonder meer de mogelijkheid om een beroep te doen op een De Groot-exceptie. Er moet namelijk worden *gegarandeerd* dat de gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk in de woon- en/of werkstaat (al dan niet in combinatie) in aanmerking wordt genomen.

Voor een succesvol beroep van een woonstaat op de *unilaterale* De Groot-exceptie volgen nadere voorwaarden uit het Imfeld-arrest. Hiervoor is vereist dat de woonstaat in zijn wetgeving een *onderling verband* legt tussen (i) de weigering van de subjectgebonden belastingvoordelen en (ii) de omstandigheid dat de werkstaat op dit punt rekening houdt met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige. Bij afwezigheid van een dergelijk onderling verband faalt een beroep op de rechtvaardigingsgronden, ongeacht de behandeling in de werkstaat. Voor de *bilaterale* De Groot-excepties zal deze verzekering volgen uit een non-discriminatiebepaling in het desbetreffende belastingverdrag. Het vereiste onderlinge verband (de ‘verzekering’) is in dat geval via het belastingverdrag gelegd, zodat een afzonderlijke koppeling in de wetgeving van de woonstaat niet noodzakelijk is om de weigering van de subjectgebonden aftrekposten te rechtvaardigen *in een concreet geval*.

Dit neemt niet weg dat lidstaten hierdoor bij de huidige stand van het Unierecht en de gesloten belastingverdragen gehouden zijn om een onderling verband op te nemen in hun nationale wetgeving indien zij hun inwoners subjectgebonden belastingvoordelen gedeeltelijk weigeren in grensoverschrijdende situaties. Er is immers geen lidstaat die met

alle andere lidstaten een belastingverdrag heeft gesloten op basis waarvan de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie is verzekerd in grensoverschrijdende situaties.

Naast de bovenstaande systematiek van de *verzekering*, is van belang onder welke omstandigheden '*de persoonlijke en gezinssituatie volledig en naar behoren in aanmerking is genomen*'. Het Hof van Justitie heeft zich hier nog niet expliciet over uitgelaten.

Enerzijds kan worden betoogd dat de woonstaat alle subjectgebonden aftrekposten onder zijn wetgeving volledig moet verlenen, behoudens *voor zover* een werkstaat een inhoudelijk vergelijkbaar belastingvoordeel toekent, i.e. voor dezelfde omstandigheid c.q. uitgave. Bij een dergelijke uitleg geniet een belastingplichtige uiteindelijk in totaliteit dezelfde subjectgebonden aftrekposten alsof hij volledig in zijn woonstaat belastbaar zou zijn geweest (methode 1: *de woonstaatenbenadering*). Hierbij zijn verschillende deelvarianten denkbaar, waarbij de meest vergaande is dat de woonstaat slechts mag terugtreden ter grootte van *het bedrag* dat de werkstaat aan aftrek verleent *voor dezelfde specifieke post*.

Anderzijds zou de visie van het Hof kunnen zijn dat de woonstaat mag terugtreden in de mate dat de persoonlijke en gezinssituatie meer in algemene zin door de werkstaat in aanmerking wordt genomen (methode 2: *de voorwaardelijke evenredigheidsbenadering*). Eventuele verschillen in de aard en de omvang van de subjectgebonden aftrekposten zijn hierbij dan geen belemmering voor de woonstaat om voor een evenredig deel terug te treden (doorgaans in de verhouding werkstaatinkomen/wereldinkomen).

Mede gelet op de bewoordingen van het De Groot-arrest, en meer recent het X-arrest, is mijns inziens ook bij de laatstgenoemde benadering voldaan aan de eis dat een belastingplichtige zijn gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk *volledig en naar behoren* in aanmerking wordt genomen. Naar mijn mening is het niet bezwaarlijk dat het effectieve belastingvoordeel dat een grensoverschrijdende werknemer geniet met betrekking tot zijn persoonlijke en gezinssituatie hierdoor in totaliteit (aanzienlijk) kan afwijken ten opzichte van een belastingplichtige die zijn inkomen volledig verwerft in de woonstaat. Zolang zijn persoonlijke en gezinssituatie door de lidstaten gezamenlijk volledig in aanmerking wordt genomen, i.e. over het gehele wereldinkomen overeenkomstig de modaliteiten van de wetgeving van de betrokken staten, zou een verschil in effectief (totaal) belastingvoordeel in dat geval immers het gevolg zijn van *tussen de nationale belastingstelsels bestaande dispariteiten*. Dit zou dan ook geen strijd opleveren met het vrije verkeer van werknemers.

Voor situaties waarin de werkstaat niet-inwoners ten aanzien van hun *gehele* persoonlijke en gezinssituatie een gelijke behandeling geeft (al dan niet op pro rata-basis), zouden dispariteiten aldus relatief probleemloos geaccepteerd kunnen worden. Dit geldt mijns inziens zowel in situaties waarin deze behandeling op basis van een belastingverdrag wordt verleend als wanneer dit unilateraal wordt toegekend.

De rechtspraak is echter nog weinig richtinggevend voor situaties waarin de werkstaat niet met de gehele persoonlijke en gezinssituatie rekening houdt, maar slechts met bepaalde onderdelen ervan (bijvoorbeeld alleen de belastingvrije som en/of verplichtingen die rechtstreeks voortvloeien uit het familierecht). Duidelijk is dat de voorwaardelijke evenredigheidsbenadering dan niet *integraal* kan worden toegepast door de woonstaat. In dat geval verwacht ik dat het Hof van Justitie de toepassing van beide De Groot-excepties zal beperken tot het gedeelte van de persoonlijke en gezinssituatie waarvan *vaststaat* dat hiervoor een gelijke behandeling beschikbaar is in de werkstaat. Voor het overige deel kan

de woonstaat immers niet verzekeren dat de werkstaat een nationale behandeling verleent. Voor bilaterale voordelen kan hiervoor aansluiting worden gezocht bij de reikwijdte van de non-discriminatiebepaling van het relevante belastingverdrag, maar voor unilaterale tegemoetkomingen zal deze vaststelling moeilijker zijn wegens de verschillen tussen de belastingstelsels van de lidstaten.

Naar mijn mening hebben belastingplichtigen in het kader van het De Groot-arrest overigens geen keuzevrijheid in welke lidstaat zij de belastingvoordelen ten aanzien van de persoonlijke en gezinssituatie genieten. Meer concreet is het de woonstaat mijns inziens toegestaan om een beroep te doen op een De Groot-exceptie voor zover vaststaat dat in de werkstaat een gelijke behandeling ten aanzien van de persoonlijke en gezinssituatie *beschikbaar* is. Dit ongeacht of de belastingplichtige zou beslissen om geen aanspraak te maken op de subjectgebonden belastingvoordelen die de werkstaat verleent aan niet-inwoners.²³³

Indien de woonstaat een beroep kan doen op één (of meer) van de drie genoemde uitzonderingen, is hij niet langer gehouden om de belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie volledig te verlenen.

Aangezien in klassieke Schumacker-situaties²³⁴ deze belastingvoordelen in beginsel volledig moeten worden toegekend door de werkstaat, is het de woonstaat in dat geval toegestaan deze volledig toe te rekenen aan het werkstaatincome bij de vaststelling van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting.²³⁵ Zoals eerder vermeld is dit naar mijn mening anders bij Schumacker-situaties met meerdere werkstaten, aangezien de verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen in dat geval slechts naar evenredigheid rust op de (werk)lidstaten waar belastbaar inkomen wordt genoten (*fractionele* Schumacker-exceptie). Gelet hierop mag dan slechts een evenredige toerekening aan het buitenlandse inkomen plaatsvinden.²³⁶

233 Zie ook de bewoordingen van het Hof in HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 100 en 102, HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), r.o. 73 en HvJ EU 22 juni 2017, zaak C-20/16 (*Bechtel*), r.o. 73. Mijn interpretatie wijkt overigens af van de – voor belastingplichtigen voordeligere – systematiek die onder het Nederlandse belastingstelsel geldt voor inwoners. Dit aangezien daarbij slechts een beperking van de subjectgebonden aftrekposten plaatsvindt ter grootte van het bedrag van de aftrekpost die feitelijk is verleend in de werkstaat voor dezelfde uitgave als waarvoor in Nederland een tegemoetkoming bestaat. Zie hierover paragraaf 5.3.1.

234 Waarbij sprake is van slechts één werkstaat.

235 Door de subjectgebonden aftrekposten bij de vaststelling van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting te corrigeren in de teller van de voorkomingsbreuk (als aftrek op het buitenlandse inkomen). Op deze manier worden de subjectgebonden aftrekposten volledig gealloceerd aan het buitenlandse inkomen (maar wel in aanmerking genomen bij de vaststelling van grondslag voor toepassing van het belastingtarief en bij de berekening van de initieel verschuldigde belasting over het wereldinkomen, hetgeen van belang is voor situaties zoals in HvJ EU 10 mei 2012, zaak C-39/10 (*Commissie/Estland*), waarbij het wereldinkomen de belastingvrije som niet overstijgt).

236 Door de subjectgebonden aftrekposten te corrigeren in de noemer van de voorkomingsbreuk. Hierbij zou de verschuldigde belasting over het wereldinkomen (na aftrek subjectgebonden belastingvoordelen) kunnen worden vastgesteld en vervolgens een evenredig gedeelte hiervan worden vrijgesteld (verhouding werkstaatincome/wereldinkomen). Dit komt neer op de methodiek die door veel lidstaten werd gehanteerd vóór het De Groot-arrest (waaronder Nederland). Nederland hanteert deze benadering tegenwoordig nog voor inwoners waarvan, kort gezegd, het verzamelinkomen van de belastingplichtige en zijn partner voor 90% of meer wordt verworven in een andere staat, zie art. 10 lid 7 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (en de artikelsgewijze toelichting).

In situaties waarin een beroep kan worden gedaan op een De Groot-exceptie hangt het bovenstaande af van de mate waarin de werkstaat rekening houdt met de persoonlijke en gezinssituatie. Indien de werkstaat een integrale inwonerbehandeling verleent en de aftrekposten aldus volledig toekent, kan de woonstaat dezelfde methodiek toepassen als in klassieke Schumacker-situaties. Indien de werkstaat de persoonlijke en gezinssituatie echter op pro rata-basis in aanmerking neemt²³⁷, dan zou de woonstaat de subjectgebonden belastingvoordelen slechts evenredig mogen weigeren (i.e. evenredig toerekenen aan het buitenlandse inkomen).²³⁸ In situaties waarin in de werkstaat slechts ten aanzien van bepaalde onderdelen van de persoonlijke en gezinssituatie een inwonerbehandeling beschikbaar is²³⁹, geldt het vorenstaande slechts ten aanzien van die onderdelen.

De hiervoor genoemde verplichtingen van de woonstaat om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen gelden ongeacht of een vrijstellings- of verrekeningsmethode wordt gehanteerd ter voorkoming van dubbele belasting. Hierbij zij opgemerkt dat indien een lidstaat een verrekeningsmethode hanteert, een Schumacker-situatie onder omstandigheden pas op een later moment intreedt. Dit aangezien dat zelfs bij afwezigheid van binnenlands inkomen de mogelijkheid bestaat dat er voldoende verschuldigde belasting is om de persoonlijke en gezinssituatie geheel in aanmerking te nemen en tevens de buitenlandse belasting volledig te verrekenen.

237 In de verhouding werkstaatinkomen/wereldinkomen.

238 Conform de benadering bij de fractionele Schumacker-exceptie (zie de vorige voetnoten: correctie van het noemerinkomen in de voorkomingsbreuk).

239 Bijvoorbeeld alleen de belastingvrije som en/of verplichtingen die rechtstreeks voortvloeien uit het familierecht.

HOOFDSTUK 6

De verplichtingen van de werkstaat bij de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie van belastingplichtigen (niet-inwoners)

6.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk zijn de verplichtingen van de woonstaat uitgebreid behandeld. De Unierechtelijke verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen gaat slechts over op de werkstaat (of werkstaten) indien een belastingplichtige aan de Schumacker-criteria voldoet. In hoofdstuk 4 zijn de voorwaarden waaronder hier sprake van is behandeld. Daar is tevens de reikwijdte van deze rechtspraak aan bod gekomen.

In dit hoofdstuk wordt in meer detail onderzocht welke verplichtingen een werkstaat concreet heeft in Schumacker-situaties. In dit kader wordt allereerst besproken in hoeverre eventuele aftrekposten die worden verleend in de woonstaat (of andere staten) hierbij relevant zijn. Vervolgens komen ook de verplichtingen ten aanzien van grensoverschrijdende verliesverrekening aan de orde, waarbij onder meer de aanvaardbaarheid van inhaalregelingen en andere maatregelen ten aanzien van eerder verleende verliesaftrek worden behandeld. In dit verband wordt mede ingegaan op de rechtspraak van het Hof van Justitie inzake grensoverschrijdende verliesverrekening voor rechtspersonen. Dit om de overeenkomsten en verschillen in de jurisprudentie ten opzichte van natuurlijke personen te analyseren en de verplichtingen vast te stellen die lidstaten in dit verband hebben ten aanzien van grensoverschrijdende werknemers.

6.2 Schumacker-situaties; relevantie belastingvoordelen in andere staten

6.2.1 *Klassieke Schumacker-exceptie (één werkstaat)*

Hiervoor is reeds ingegaan op de verplichtingen van de woonstaat in een klassieke Schumacker-situatie, waarbij sprake is van één werkstaat. Daarbij is onder meer besproken of in dergelijke omstandigheden de Unierechtelijke verplichting om alle subjectgebonden belastingvoordelen te verlenen volledig overgaat op de werkstaat en de woonstaat bijgevolg

geheel is ontheven om hiermee rekening te houden.¹ Een andere denkbare visie is dat de woonstaat in dat geval gehouden is de persoonlijke en gezinssituatie eerst zoveel mogelijk in aanmerking te nemen en de werkstaat vervolgens 'slechts' dient in te staan voor het restant.²

In het vorige hoofdstuk concludeerde ik dat uit de rechtspraak de eerste benadering volgt. Hierbij is het optreden van een Schumacker-situatie een omslagpunt, waarbij de primaire verantwoordelijkheid die uit het Unierecht volgt met betrekking tot de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie volledig overgaat op de werkstaat.³ Uit de jurisprudentie volgt dat de werkstaat in dergelijke omstandigheden de verplichting heeft om een niet-inwoner fiscaal 'te behandelen als een inwoner van deze staat en hem dezelfde belastingvoordelen te verlenen', aldus het Hof.⁴ Dit past ook in het bredere kader van de rechtspraak waarin het Hof van Justitie overweegt welke staat de algehele fiscale draagkracht 'gemakkelijker kan beoordelen' c.q. hiertoe 'in de beste positie' is. Het gaat hierbij om de beoordeling van de objectieve vergelijkbaarheid in de woon- en werkstaat.⁵ Meer concreet betreft dit in feite de vaststelling welke lidstaat de primaire verplichting heeft om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen, en wel volledig (in beginsel).⁶

Minder duidelijk is in hoeverre de *werkstaat* in Schumacker-situaties rekening mag houden met eventueel door andere lidstaten verleende belastingvoordelen uit hoofde van de persoonlijke en gezinssituatie.⁷ Ik keer terug naar het in hoofdstuk 5 gebruikte voorbeeld. Hierin genoot de belastingplichtige € 5.000 arbeidsinkomen in zijn woonstaat en € 90.000 in de werkstaat. De woonstaat past de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud toe voor de buitenlandse inkomsten. De subjectgebonden aftrekposten in de woonstaat bedroegen € 15.000, waardoor aldaar onvoldoende belastbaar inkomen beschikbaar was om de persoonlijke en gezinssituatie volledig in aanmerking te kunnen nemen. Stel

- 1 Meer specifiek van de *Unierechtelijke* verplichtingen in dit kader. Om deze aftrekposten in Schumacker-situaties feitelijk te weigeren zou dit in het nationale recht van de desbetreffende woonstaat moeten worden vastgelegd (anders zouden belastingplichtigen daar nog steeds (gedeeltelijk) aanspraak op kunnen maken).
- 2 Een derde alternatief is dat onder dergelijke omstandigheden de woon- en werkstaat beide verplicht zijn de belastingvoordelen evenredig te verlenen.
- 3 Zie paragraaf 5.4.1.
- 4 HvJ EU 10 mei 2012, zaak C-39/10 (*Commissie/Estland*), r.o. 52.
- 5 In het Bechtel-arrest is in dit kader expliciet bevestigd dat in een klassieke Schumacker-situatie ten aanzien van de persoonlijke en gezinssituatie geen sprake meer is van objectieve vergelijkbaarheid met inwoners van de woonstaat (die hun inkomsten binnenlands verwerven). Zie HvJ EU 22 juni 2017, zaak C-20/16 (*Bechtel*), r.o. 57.
- 6 HvJ EU 18 juni 2015, zaak C-9/14 (*Kieback*), r.o. 29 en 30. Zie hierover ook I. de Groot, 'Case X (C-283/15) and the Myth of "Schumacker's 90% Rule"', *Intertax* 2017/8, p. 567-576, p. 574. Zie tevens HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 90 inzake de verplichtingen van de woonstaat en de koppeling hiervan aan de lidstaat die 'het beste in staat' is om de algehele draagkracht te kunnen beoordelen alsmede HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), r.o. 43.
- 7 Niesten stelt in dit kader dat 'indien is voldaan aan de tweeledige Schumacker-test (inkomenseis en woonstaateis (...), op grond van het EU-recht uitsluitend de werkstaat verplicht [is] om aan niet-inwoners de volledige persoonlijke en familiale belastingvoordelen te verlenen'. Zie: H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 900 (randnr. 991). Niesten gaat in haar proefschrift niet in op de potentiële invloed die aftrek in de andere lidstaten zou hebben op deze verplichting van de werkstaat.

dat de woonstaat desondanks een gedeelte van de aftrek verleent (€ 5.000).⁸ Laten we gemakshalve aannemen dat het stelsel van de werkstaat dezelfde aftrekposten kent. Is laatstgenoemde lidstaat dan gehouden om € 15.000 of slechts € 10.000 aan aftrek toe te kennen aan de niet-inwoner?⁹

Ook dit is nog een onbeantwoorde vraag, waarvoor in de jurisprudentie inmiddels verschillende aanwijzingen kunnen worden gevonden. In dit verband preciseerde het Hof de uit de Schumacker-rechtspraak voortvloeiende verplichting voor de werkstaat in de arresten Lakebrink en Renneberg tot '*alle belastingvoordelen die verband houden met de fiscale draagkracht van een niet-ingezetene die in de woonstaat noch in de werkstaat worden verleend*'.¹⁰ Op basis hiervan kan worden betoogd dat ook in Schumacker-situaties op de werkstaat slechts de verplichting rust om subjectgebonden belastingvoordelen toe te kennen, *voor zover* hier in de woonstaat geen aanspraak op kan worden gemaakt (als gevolg van de Schumacker-situatie).¹¹ Deze uitleg is onder meer door Wattel bepleit.¹²

Toegegeven moet worden dat voornoemde arresten inderdaad in deze zin kunnen worden uitgelegd. Mijns inziens is dit echter niet hetgeen het Hof van Justitie heeft beoogd aan te geven met zijn rechtsoverwegingen in de arresten Lakebrink en Renneberg. Deze prejudiciële procedures hadden namelijk betrekking op de *reikwijdte* van de voordelen die moeten worden toegekend aan niet-inwoners die objectief vergelijkbaar zijn met inwoners, niet op de vaststelling of c.q. in hoeverre sprake is van een Schumacker-situatie. De vermelding dat '*met de persoonlijke en de gezinssituatie van deze niet-ingezetenen noch in de woonstaat noch in de staat waarin zij werkzaam zijn, rekening wordt gehouden*', is daarnaast een herhaling van het algemene discriminatieconcept zoals dat is geïntroduceerd in de zaak Schumacker.¹³ Mijns inziens ziet de precisering in het Lakebrink-arrest derhalve louter op de reikwijdte van het begrip 'persoonlijke en gezinssituatie'.

8 In de praktijk is het waarschijnlijker dat de woonstaat in een dergelijk geval het belastingvoordeel pro rata zou toerekenen aan het buitenlandse inkomen (en hierdoor effectief 5/95^e van de aftrek zou verlenen: i.e. binnenlands inkomen/wereldinkomen × € 15.000 = circa € 790 aftrek). Dit is in dergelijke situaties ook het geval onder de Nederlandse regelgeving (op grond van art. 10 lid 7 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001).

9 Deze vraag bestaat inmiddels al ruim twintig jaar, zie P.J. Wattel, 'Taxing Non-Resident Employees: Coping with Schumacker', *European Taxation* 1995/11-12, p. 347-353, p. 350-351 en P. Farmer, 'EC law and national rules on direct taxation: a phoney war?', *EC Tax Review* 1998/1, p. 13-29, p. 18-20. Zie meer recent ook: I. de Groot, 'Case X (C-283/15) and the Myth of "Schumacker's 90% Rule"', *Intertax* 2017/8, p. 567-576, p. 575.

10 HvJ EG 18 juli 2007, zaak C-182/06 (*Lakebrink*), r.o. 34 en HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*), r.o. 63.

11 Zie in een iets afwijkende context HR 1 februari 2013, 11/03763, ECLI:NL:HR:2013:BW8359, *BNB* 2013/104. In dit geschil, ook wel de kastelenzaak genoemd, stelde de Hoge Raad onder meer een prejudiciële vraag over de mogelijkheid voor Nederland om zich te beroepen op belastingvoordelen (aftrek voor monumentenpand) die door de woonstaat (België) niet waren verleend, maar hadden kunnen worden toegekend. Het Hof van Justitie kwam aan deze vraag echter niet toe. Dit aangezien het Hof de afbakening van de persoonsgebonden aftrek voor monumentenpanden tot, kort gezegd, onderdelen van het Nederlands cultureel erfgoed geen beperking van het vrije verkeer van kapitaal achtte. Zie HvJ EU 18 december 2014, zaak C-87/13 (X).

12 A-G Wattel, conclusie van 26 juni 2009, 39 258bis, *BNB* 2009/274, onderdeel 4.5 (nadere conclusie in de zaak Renneberg). Zie ook I. de Groot, 'Case X (C-283/15) and the Myth of "Schumacker's 90% Rule"', *Intertax* 2017/8, p. 567-576, p. 575 (die in het daar opgenomen voorbeeld dezelfde benadering volgt).

13 HvJ EG 18 juli 2007, zaak C-182/06 (*Lakebrink*), r.o. 31 onder verwijzing naar HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), r.o. 38.

Ook uit latere rechtspraak blijkt immers dat niet doorslaggevend is of de persoonlijke en gezinssituatie van een grensoverschrijdende werknemer feitelijk volledig in aanmerking wordt genomen. Uit het *Imfeld*-arrest volgt namelijk dat de lidstaten belastingplichtigen van deze uitkomst moeten *verzekeren*.¹⁴ Deze verplichting rust derhalve op lidstaten in hun rol als woonstaat, maar mijns inziens evenzeer in de situatie waarin zij de werkstaat zijn. Voor Schumacker-situaties dienen zij dan ook als uitgangspunt te voorzien in een regime waaronder een volledige inwonerbehandeling beschikbaar is, gezien de objectieve vergelijkbaarheid van de desbetreffende niet-inwoners.

Dit betekent overigens niet dat eventuele aftrek in het woonland (of een andere staat) irrelevant is. Dergelijke subjectgebonden belastingvoordelen zijn naar mijn mening echter pas van belang in het kader van de rechtvaardigingsgronden. De rechtvaardigingsmogelijkheden die voor de woonstaat bestaan in De Groot-situaties, zouden namelijk a fortiori van toepassing moeten zijn voor de werkstaat in een Schumacker-situatie. In deze spiegelbeeldsituatie gelden naar mijn mening dan ook dezelfde regels. De werkstaat mag hierbij terugtreden voor zover andere lidstaten rekening houden met de persoonlijke en gezinssituatie, mits dit laatste is verzekerd middels een belastingverdrag hetzij de weigering van de belastingvoordelen plaatsvindt op grond van een onderling verband in de wetgeving van de werkstaat.¹⁵ In het eerdergenoemde voorbeeld is de werkstaat derhalve in beginsel gehouden € 15.000 aan aftrek te verlenen (conform inwoners), maar kan het een verlaging tot € 10.000 rechtvaardigen indien sprake is van een onderling verband in de wetgeving (waardoor een koppeling wordt gemaakt met de verleende aftrek in het woonland van € 5.000).

In mijn visie betreft dit aldus een symmetrische toepassing van de bilaterale en unilaterale De Groot-excepties (zoals nader ingevuld door het Hof in het *Imfeld*-arrest). Deze benadering vindt ook steun in de door het Hof in de zaak *Imfeld* benoemde mogelijkheid om een beroep te doen op unilaterale voordelen met voorkoming van dubbele aftrek als rechtvaardigingsgrond. Deze overweging kan namelijk eveneens vanuit het perspectief van de werkstaat worden gelezen (in een Schumacker-situatie). Ten aanzien hiervan overwoog het Hof namelijk dat 'het de betrokken lidstaten (...) vrij [staat] om rekening te houden met belastingvoordelen die een andere heffingsstaat eventueel toekent, mits – zoals blijkt uit punt 70 van het onderhavige arrest – de belastingplichtige wordt verzekerd, los van de wijze waarop deze lidstaten deze verplichting onderling verdelen, dat hun gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen'.¹⁶ Gelet hierop hebben lidstaten de mogelijkheid – geen verplichting – om te voorkomen dat hun inwoners dubbele belastingvoordelen zouden genieten.

Daarnaast is het Hof van Justitie in eerdere rechtspraak ingegaan op het door lidstaten benoemde gevaar van ongerechtvaardigde cumulatie van voordelen in Schumacker-situaties.

14 HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), r.o. 70. Zie paragraaf 5.2.4 voor de behandeling van dit arrest.

15 Zie ook HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*), r.o. 70 waarin de plicht van lidstaten die uit het De Groot-arrest volgt, i.e. te verzekeren dat de persoonlijke en gezinssituatie volledig in aanmerking wordt genomen, werd benoemd in de Schumacker-situatie van *Renneberg* en hierbij werd uitgebreid naar de volledige fiscale draagkracht.

16 HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), r.o. 79. De betrokken lidstaten waren in casu België en Duitsland die allebei een belastingvoordeel in verband met de kinderen ten laste van *Imfeld* hadden verleend. Zie ook r.o. 78 ten aanzien van de 'betrokken lidstaten': r.o. 79 is derhalve wederkerig geformuleerd.

Ook in deze gevallen vond de behandeling hiervan plaats in het licht van de rechtvaardigingsgronden (met name: het voorkomen van dubbele aftrek). Dienaangaande werd in de arresten Wallentin en Commissie/Estland in beide gevallen door het Hof overwogen dat in casu geen sprake was van ongerechtvaardigd (dubbel) voordeel.¹⁷

Indien een lidstaat dubbele voordelen wenst te voorkomen is het opnemen van een onderling verband in de wetgeving derhalve vereist, ook ten aanzien van de behandeling van niet-inwoners (i.e. in Schumacker-situaties).¹⁸ Naar mijn mening gelden hierbij de eerder voor de woonstaat behandelde vereisten overeenkomstig voor de werkstaat. Indien een werkstaat een dergelijke koppeling niet opneemt in de nationale wetgeving, en hierdoor dubbele voordelen ontstaan, zou dit mijns inziens slechts voortkomen uit de parallelle toepassing van de wetgeving van de staten. In dat geval zou het enkele feit dat een dubbel voordeel ontstaat – gelet op het Imfeld-arrest – niet als rechtvaardiging kunnen dienen.¹⁹

6.2.2 Fractionele Schumacker-exceptie (meerdere werkstaten)

Het bovenstaande geldt mijns inziens mutatis mutandis voor *fractionele* Schumacker-situaties. Hierbij dient de persoonlijke en gezinssituatie als uitgangspunt in aanmerking te worden genomen door de verschillende werklidstaten. Hierbij dienen de subjectgebonden belastingvoordelen te worden verleend naar evenredigheid van het aldaar belastbare deel van het wereldinkomen.²⁰ Een werkstaat zou een verlaging van deze pro rata-aftrek echter kunnen rechtvaardigen indien anders – in totaliteit – ongerechtvaardigde dubbele voordelen zouden ontstaan (meer dan volledige inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie).²¹ Dit zou bijvoorbeeld kunnen optreden indien een andere werkstaat de persoonlijke en gezinssituatie volledig in aanmerking zou nemen of de woonstaat meer dan een evenredig deel van de aftrekposten zou toekennen. In dergelijke gevallen kan derhalve ook een werkstaat een beroep doen op een De Groot-exceptie (mits voor deze

17 HvJ EG 1 juli 2004, zaak C-169/03 (*Wallentin*), r.o. 23 en HvJ EU 10 mei 2012, zaak C-39/10 (*Commissie/Estland*), r.o. 57. Wallentin kon in zijn woonstaat (Duitsland) effectief geen gebruikmaken van de belastingvrije som aangezien hij in Duitsland geen belastbaar inkomen genoot. Van een ongerechtvaardigde cumulatie van voordelen was dus geen sprake. De klaagster uit Commissie/Estland genoot evenmin een ongerechtvaardigd dubbel voordeel volgens het Hof, aangezien haar wereldwijde inkomen in beide lidstaten de belastingvrije som (in Estland verhoogd met de aanvullende vrijstelling voor pensioeninkomsten) niet (Finland) of nauwelijks (Estland) overschreed. Zie de beschrijving van de feiten en het rechtskader in HvJ EU 10 mei 2012, zaak C-39/10 (*Commissie/Estland*), r.o. 10-15.

18 In de Nederlandse wetgeving is een dergelijke koppeling opgenomen in art. 7.8 lid 4 Wet IB 2001 (ter voorkoming van dubbele voordelen).

19 HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), r.o. 77-78. In gelijke zin: A-G Wathelet in zijn conclusie van 7 september 2016, zaak C-283/15 (X), punt 78 en 81 (specifiek in een hypothetische situatie waar het de verplichtingen van de werkstaat betrof in combinatie met eenzijdig verleende voordelen door de woonstaat, i.e. door middel van een aftrek in latere jaren).

20 HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X), r.o. 46-49. Zie tevens paragraaf 4.3.5 inzake dit arrest. Het gaat hierbij om een evenredig deel van de voordelen die beschikbaar zijn onder het stelsel van de desbetreffende lidstaat. Deze voordelen kunnen uiteraard sterk uiteenlopen tussen de verschillende staten, maar dat vormt een dispariteit. In gelijke zin: I. de Groot, 'Case X (C-283/15) and the Myth of "Schumacker's 90% Rule"', *Intertax* 2017/8, p. 567-576, p. 575.

21 Zie paragraaf 6.2.1 voor de onderbouwing.

weigering van subjectgebonden belastingvoordelen in het vereiste onderlinge verband is voorzien in de nationale wetgeving van die lidstaat).

Voorbeeld 1

Belastingplichtige X is woonachtig in staat A en heeft een arbeidsinkomen van € 100.000. Hij verdient hiervan € 80.000 in staat B en € 20.000 in staat C. X heeft in staat A recht op subjectgebonden aftrekposten ter grootte van € 20.000. De belastbare grondslag in staat A bedraagt hierdoor € 80.000. X bevindt zich in een Schumacker-situatie, waarbij de verschillende werkstaten in beginsel naar evenredigheid rekening dienen te houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie (werkstaten B en C, respectievelijk voor 80% en 20%).²² Werkstaat B houdt voor niet-inwoners die 75% of meer van hun inkomen aldaar verwerven echter volledig rekening met de persoonlijke en gezinssituatie, waardoor X recht heeft op 100% belastingvoordelen in die staat.

Hoewel in de bovenstaande situatie werkstaat C in beginsel de verplichting heeft om 20% van de subjectgebonden belastingvoordelen te verlenen (overeenkomstig de modaliteiten van zijn eigen wetgeving), kan deze staat een weigering hiervan rechtvaardigen indien sprake is van een onderling verband in de wetgeving (waardoor een koppeling wordt gemaakt met de verleende aftrek in werkstaat B). Het feit dat de aard en de omvang van de exacte aftrekposten in staat B en C normaliter verschillen is hierbij naar mijn mening geen bezwaar. Aangezien de persoonlijke en gezinssituatie reeds volledig in aanmerking wordt genomen door werkstaat B, zou onder dergelijke omstandigheden door werkstaat C namelijk een beroep kunnen worden gedaan op de unilaterale De Groot-exceptie (in casu: integraal).

Voorbeeld 2

Belastingplichtige Y is woonachtig in staat A en heeft een arbeidsinkomen van € 100.000. Hij verdient hiervan € 10.000 in staat A, € 60.000 in staat B en € 30.000 in staat C. Y heeft in staat A recht op subjectgebonden aftrekposten ter grootte van € 20.000. De belastbare grondslag in staat A bedraagt hierdoor € 80.000. Y bevindt zich in een Schumacker-situatie, waarbij de verschillende werkstaten in beginsel naar evenredigheid rekening dienen te houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie (werkstaten B en C, respectievelijk voor 60% en 30%). De werkstaten B en C houden onder hun wetgeving in beginsel op pro rata-basis rekening met de aftrekposten. Naar het recht van staat B zouden de totale aftrekposten € 10.000 bedragen als Y inwoner zou zijn geweest, terwijl in staat C de aftrek voor inwoners zou uitkomen op € 30.000.

Woonstaat A verleent echter niet slechts 10% van de belastingvoordelen, maar effectueert de aftrekposten zoveel mogelijk op het binnenlandse inkomen (€ 10.000). Als gevolg hiervan is 50% van de subjectgebonden belastingvoordelen reeds in aanmerking genomen in de woonstaat.

Hoewel in bovenstaande situatie werkstaten B en C in beginsel de verplichting hebben om respectievelijk 60% en 30% van de subjectgebonden belastingvoordelen te verlenen (overeenkomstig de modaliteiten van hun eigen wetgeving)²³, kunnen deze staten gedeeltelijk terugtreden op dit punt rechtvaardigen. Dit aangezien de woonstaat meer dan een evenredig deel van de subjectgebonden aftrekposten toekent, waardoor in totaliteit anders meer dan 100% aan belastingvoordelen wordt verleend. Hierbij is wel vereist dat sprake is van een onderling verband in de wetgeving

- 22 Doorgaans zullen de teller en de noemer voor de berekening van dit percentage overigens per lidstaat uiteenlopen gezien de afwijkingen in de vaststelling van de belastbare grondslag (bijvoorbeeld door waarderingsverschillen van voordelen in natura). Zo is het denkbaar dat naar de maatstaven van werkstaat B 77% (i.p.v. 80%) van het positieve belastbare inkomen aldaar wordt genoten, terwijl naar de maatstaven van werkstaat C 28% (i.p.v. 20%) van het positieve belastbare inkomen in laatstgenoemde staat belastbaar is. Hierdoor kan in totaal effectief alsnog meer of minder dan 100% van de subjectgebonden aftrekposten worden verleend. Dit moet naar mijn mening echter worden beschouwd als een dispariteit.
- 23 Doorgaans zullen de teller en de noemer voor de berekening van dit percentage overigens per lidstaat uiteenlopen gezien de afwijkingen in de vaststelling van de belastbare grondslag. Zie ook de vorige voetnoot.

van de desbetreffende werkstaat (waardoor een koppeling wordt gemaakt met de meer dan evenredig verleende aftrek in woonstaat A: unilaterale De Groot-exceptie).

Indien de werklidstaten ieder hun evenredige deel zouden verlenen, zou in totaliteit sprake zijn van 140% subjectgebonden belastingvoordelen ($50\% + 60\% + 30\%$). Gelet hierop kan ten aanzien van deze 40% een beroep worden gedaan op de rechtvaardigingsgronden (ter voorkoming van dubbele aftrek). Dit zou mijns inziens naar evenredigheid dienen te worden verdeeld tussen werkstaten B ($60/90e \times 40\% = 26,67\%$ aftrek) en C ($30/90e \times 40\% = 13,33\%$). Gelet hierop is werkstaat B gehouden per saldo 33,33% aftrek te verlenen (60% minus 26,67%) en werkstaat C 16,67% (30% minus 13,33%). In totaliteit ontvangt Y derhalve 50% van de belastingvoordelen in staat A, 33,33% in staat B en 16,67% in staat C.²⁴

Dit komt effectief neer op € 10.000 aan aftrekposten in staat A, € 3.333 in staat B en € 5.000 in staat C. Het feit dat de aard en de omvang van de exacte aftrekposten tussen de staten verschillen is naar mijn mening niet bezwaarlijk en dient als een dispariteit te worden beschouwd.

6.2.3 Tussenconclusie

Het optreden van een Schumacker-situatie is een omslagpunt, waarbij de primaire verantwoordelijkheid die uit het Unierecht volgt met betrekking tot de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie in beginsel *volledig* overgaat op de werkstaat. Als echter sprake is van een Schumacker-situatie waarbij het inkomen in meerdere werkstaten wordt verdiend, dan bestaat deze verplichting voor ieder van de werkstaten (voor zover dit lidstaten zijn), naar evenredigheid van het aldaar belastbare deel van het wereldinkomen (fractionele Schumacker-situatie²⁵).

In Schumacker-situaties zijn eventuele subjectgebonden belastingvoordelen die door andere staten worden verleend mijns inziens slechts van belang in het kader van de rechtvaardigingsgronden. Indien een Schumacker-situatie is vastgesteld zijn deze omstandigheden derhalve niet van belang voor de beoordeling van de mate van objectieve vergelijkbaarheid in de werkstaat en het al dan niet bestaan van een beperking van het vrije verkeer. Dit betekent dat een werkstaat in Schumacker-situaties belastingvoordelen mag onthouden voor zover andere lidstaten rekening houden met de persoonlijke en gezinssituatie, maar alleen indien dit laatste is verzekerd middels een belastingverdrag hetzij de weigering van de belastingvoordelen plaatsvindt op grond van een onderling verband in de wetgeving van de werkstaat. Aldus gelden de uit de rechtspraak voortvloeiende verplichtingen die in beginsel op de woonstaat rusten, in Schumacker-situaties mijns inziens overeenkomstig voor de werkstaat (symmetrische toepassing van de bilaterale en unilaterale De Groot-excepties).

6.3 Grensoverschrijdende verliesaftrek

6.3.1 Algemeen; aftrek van buitenlandse negatieve inkomsten

Een ander belangrijk vraagstuk is onder welke omstandigheden en voorwaarden werkstaten buitenlands negatief inkomen van niet-inwoners (natuurlijke personen) in aftrek moeten

²⁴ Vergelijk ook het voorbeeld van De Groot. Zie I. de Groot, 'Case X (C-283/15) and the Myth of "Schumacker's 90% Rule"', *Intertax* 2017/8, p. 567-576, p. 575 die op basis van andere stappen in dit geval tot dezelfde uitkomst zou komen.

²⁵ Zoals in HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X).

toelaten (hierna ook: grensoverschrijdende verliesaftrek²⁶). Hoewel hier reeds de nodige rechtspraak over bestaat, is ook dit onderdeel nog niet geheel uitgekristalliseerd. In dit kader relevante zaken zijn ten eerste onder meer de arresten Futura Participations, Ritter-Coulais, Lakebrink en Renneberg. Hieruit volgt dat het Hof van Justitie voor in het buitenland woonachtige natuurlijke personen een andere benadering volgt met betrekking tot grensoverschrijdende verliesaftrek dan voor buitenlandse belastingplichtige vennootschappen. Om de overeenkomsten en verschillen te kunnen bepalen, wordt in de volgende subparagrafen de rechtspraak ten aanzien van zowel natuurlijke personen als rechtspersonen uitvoerig behandeld. Dit teneinde de vraag te beantwoorden in hoeverre lidstaten op grond van het Unierecht rekening dienen te houden met buitenlandse negatieve inkomsten van grensoverschrijdende werknemers.

6.3.1.1 Futura: geen grensoverschrijdende verliesaftrek vennootschap

Het Futura-arrest betreft een vennootschapsbelastingzaak waarin de vennootschap Futura Participations in Frankrijk was gevestigd en beschikte over een vaste inrichting in Luxemburg. Het Hof van Justitie oordeelde in deze zaak dat het Luxemburg was toegestaan om slechts rekening te houden met verliezen die economisch verband hielden met de vaste inrichting in Luxemburg (i.e. met uitsluiting van buitenlandse verliezen). Dit aangezien 'een dergelijke regeling, die in overeenstemming is met het fiscale territorialiteitsbeginsel, niet [kan] worden geacht een door het Verdrag verboden zichtbare of verkapte discriminatie op te leveren'.²⁷ Het feit dat voor ingezetenen vennootschappen in Luxemburg belastingheffing plaatsvond op basis van het wereldinkomen, deed hier blijkbaar niet aan af.²⁸

Derhalve behoefde Luxemburg bij de belastingheffing geen rekening te houden met het wereldwijde inkomen van de niet-ingezetenen vennootschap Futura Participations en meer concreet geen aftrek te verlenen voor (negatieve) inkomenscomponenten die zich buiten de fiscale jurisdictie van Luxemburg bevonden. Dit uitgangspunt met betrekking tot het fiscale territorialiteitsbeginsel (in de betekenis van het Hof: beperkte belastingplicht

26 Bij verliesverrekening in strikte zin gaat het om verrekening van (per saldo) negatief inkomen uit een bepaald belastingjaar met positief inkomen uit andere belastingjaren (zie bijvoorbeeld art. 3.150 Wet IB 2001). Hoewel het hierna voornamelijk gaat om het verrekenen van negatief buitenlands inkomen binnen *hetzelfde* belastingjaar, wordt hierna – in navolging van het Hof van Justitie – ook in dat kader gesproken over 'verliezen', 'verliesaftrek' en 'verliesverrekening'.

27 HvJ EG 15 mei 1997, zaak C-250/95 (*Futura Participations*), r.o. 22.

28 HvJ EG 15 mei 1997, zaak C-250/95 (*Futura Participations*), r.o. 20-22. De verklaring voor recht is echter verwarrend aangezien hierin is opgenomen dat de voorwaarde dat de verliezen economisch verband moeten houden met de inkomsten die de belastingplichtige in Luxemburg heeft verworven niet in strijd is met het vrij verkeer van vestiging, '*mits ingezetenen belastingplichtigen niet gunstiger worden behandeld*'. Dit komt de duidelijkheid niet ten goede aangezien voor inwoners hun wereldwijde verliezen (en winsten) als uitgangspunt wel tot de heffingsgrondslag behoorden. Zie hierover ook D.M. Weber in zijn noot bij het arrest in *FED* 1998/365, onderdeel 4.

van niet-inwoners), vormt vaste rechtspraak.²⁹ Op een bijzondere uitzondering na, het Sofina-arrest³⁰, heeft het Hof lidstaten dan ook niet verplicht om bij niet-ingezeten vennootschappen rekening te houden met hun buitenlandse (hoofdhuis)verliezen. Aangezien het Sofina-arrest een specifieke context had en duidelijk afwijkt van de overige (bestendige) rechtspraak van het Hof, zal ik voor het vervolg aannemen dat de uitgangspunten van het Futura-arrest nog altijd leidend zijn met betrekking tot grensoverschrijdende verliesverrekening bij rechtspersonen.

6.3.1.2 Ritter-Coulais en Lakebrink: verliesaftrek buitenlandse woning (tarief)

In de zaak Ritter-Coulais ging het om de behandeling van buitenlandse verliezen van onbeperkt belastingplichtigen onder de Duitse inkomstenbelasting.³¹ De echtelieden Ritter-Coulais kwalificeerden naar Duits belastingrecht als binnenlandse belastingplichtigen vanwege hun aanstelling als ambtenaar in Duitse dienst. Zij woonden echter in Frankrijk.³² Het geschil betrof het feit dat de negatieve inkomsten uit hun Franse woning niet in aanmerking werden genomen bij de vaststelling van het toepasselijke belastingtarief in Duitsland. De reden hiervoor was echter niet hun woonplaats, maar het feit dat de woning in het buitenland was gelegen. Ook voor 'echte' inwoners gold namelijk dat het inkomen uit buitenlandse onroerende zaken minimaal op nihil werd gesteld. Negatieve inkomsten uit een *binnenlandse* woning werden echter wel in aanmerking genomen bij de vaststelling van de verschuldigde belasting. Het Hof van Justitie overwoog dat de Duitse wetgeving aldus een benadeling van niet-inwoners inhield aangezien zij vaker dan inwoners eigenaar zijn van buitenlandse woningen.³³

29 Dit territorialiteitsbeginsel is nadien ook specifiek benoemd in HvJ EG 13 december 2005, zaak C-446/03 (*Marks & Spencer*), r.o. 39 en HvJ EG 15 februari 2007, zaak C-345/04 (*Centro Equestre*), r.o. 22. Het vormt meer in algemene zin het uitgangspunt van bijvoorbeeld de rechtspraak inzake de aftrek van objectgebonden kosten voor niet-inwoners (zie paragraaf 3.2.2). Een voorbeeld hiervan is HvJ EU 6 december 2018, zaak C-480/17 (*Montag*), r.o. 48-49 waarin het Hof oordeelde dat de kosten van een niet-inwoner slechts in aftrek behoefden te worden toegelaten in de mate dat deze toerekenbaar waren aan het in de desbetreffende lidstaat verworven inkomen (met inachtneming van de eis van 'rechtstreekse verbondenheid' in de zin van de rechtspraak).

30 HvJ EU 22 november 2018, zaak C-575/17 (*Sofina*). In dit arrest oordeelde het Hof dat Frankrijk geen bronbelasting mag heffen ter zake van dividenduitkeringen aan niet-ingezetene vennootschappen die in een verliesgevende positie verkeren, althans zolang dividend dat wordt genoten door verliesgevende ingezetene vennootschappen niet tot belastingheffing leidt onder de Franse vennootschapsbelasting (gelet op het negatieve wereldwijde inkomen). *De facto* vereist het Hof van Justitie aldus dat Frankrijk rekening houdt met buitenlandse negatieve inkomsten van niet-ingezetene vennootschappen, hetgeen haaks staat op onder meer de arresten Futura en Société Générale. Zie in dit kader ook de aantekening van *Redactie Vakstudie Nieuws* bij het Sofina-arrest in V-N 2018/62.11.

31 HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-152/03 (*Ritter-Coulais*).

32 Zij kwalificeerden voor toepassing van het belastingverdrag tussen Frankrijk en Duitsland dan ook als inwoners van Frankrijk. Het Hof lijkt dit element (verschil in verdragsinwonerschap) – al dan niet bewust – te negeren. Het overwoog namelijk dat hoewel het heffingsrecht over de Franse onroerende zaak exclusief ter heffing was toegewezen aan Frankrijk (op basis van art. 6 van het belastingverdrag), Duitsland op basis van art. 20 een progressievoorbehoud kan toepassen op het inkomen uit de Franse onroerende zaak (zie r.o. 5-7 van het arrest). Deze bepaling heeft echter slechts betrekking op belastingplichtigen die voor toepassing van het belastingverdrag als inwoners van Duitsland kunnen worden aangemerkt.

33 HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-152/03 (*Ritter-Coulais*), r.o. 34-38.

Het betoog van de Duitse regering dat de behandeling van buitenlandse woningen kon worden gerechtvaardigd op basis van de noodzaak de samenhang van het belastingstelsel te waarborgen, werd afgewezen. Het Hof van Justitie wees er in dit kader op dat Duitsland positieve inkomsten uit buitenlandse onroerende zaken namelijk wel in aanmerking zou nemen voor de vaststelling van het toepasselijke belastingtarief, waardoor het Duitse stelsel inconsistent was.³⁴ Dit laatste element kwam ook terug in de verklaring voor recht:

“Artikel 48 (...) verzet [zich] tegen een nationale regeling (...) volgens welke natuurlijke personen die in een lidstaat inkomsten uit loondienst genieten en aldaar onbeperkt belastingplichtig zijn, er geen aanspraak op kunnen maken dat bij de bepaling van het belastingtarief voor genoemde inkomsten in deze staat rekening wordt gehouden met negatieve inkomsten uit verhuur die betrekking hebben op een woning in een andere lidstaat, die zij persoonlijk als zodanig gebruiken, terwijl positieve inkomsten uit verhuur van een dergelijke woning wel in aanmerking zouden worden genomen.”

Een enigszins vergelijkbare situatie betrof de eerder besproken zaak Lakebrink. Hans en Katrin Lakebrink woonden in Duitsland en waren beiden volledig werkzaam in Luxemburg. Er was dan ook sprake van een Schumacker-situatie. De negatieve inkomsten uit hun Duitse onroerende zaken werden in Luxemburg echter niet in aanmerking genomen voor de tariefstoepassing, terwijl dit voor inwoners met buitenlandse onroerende zaken wel het geval was. Anders dan in Ritter-Coulais kwamen zij derhalve niet in aanmerking voor aftrek voor hun buitenlandse onroerende zaken op basis van het feit dat zij *niet-inwoners* waren (en niet omdat het buitenlandse onroerende zaken betrof).³⁵ Een ander verschil betrof het feit dat de Duitse onroerende zaken van de familie Lakebrink niet door hen persoonlijk werden gebruikt, terwijl het in de zaak Ritter-Coulais ging om het hoofdverblijf van het gezin.

De uitkomst van beide zaken is echter vergelijkbaar. Ook in het Lakebrink-arrest overwoog het Hof van Justitie dat niet-inwoners minder gunstig werden behandeld dan inwoners.³⁶ Dit aangezien onder het Luxemburgse stelsel voor inwoners wel rekening werd gehouden met negatieve inkomsten uit buitenlandse onroerende zaken. Nu de familie Lakebrink zich in een objectief vergelijkbare situatie bevond ten opzichte van inwoners van Luxemburg (Schumacker-situatie), was het niet aanvaardbaar om het toepasselijke belastingtarief vast te stellen zonder rekening te houden met het buitenlandse negatieve inkomen. Het feit dat Luxemburg ook geen rekening zou houden met eventuele positieve inkomsten uit de buitenlandse onroerende zaken van niet-inwoners zoals Lakebrink (anders dan bij inwoners), deed hier niet aan af.³⁷ De verklaring voor recht luidde als volgt:

“Artikel 39 EG moet aldus worden uitgelegd, dat het in de weg staat aan een nationale regeling op grond waarvan een gemeenschapsburger die niet woont in de lidstaat waar hij inkomsten verkrijgt welke het grootste deel van zijn belastbare inkomen vormen, niet kan vragen dat voor de bepaling van het op die inkomsten toepasselijke belastingtarief rekening wordt gehouden met

34 HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-152/03 (Ritter-Coulais), r.o. 39-40.

35 Indien de zaken Ritter-Coulais en Lakebrink echter worden beschouwd op het niveau van de belastingverdragen is in beide gevallen sprake van niet-inwoners met een buitenlandse bron (die worden geconfronteerd met een dislocatie van de heffingsgrondslag).

36 HvJ EG 18 juli 2007, zaak C-182/06 (Lakebrink), r.o. 18-19.

37 HvJ EG 18 juli 2007, zaak C-182/06 (Lakebrink), r.o. 20-23.

de negatieve inkomsten uit de verhuur van in een andere lidstaat gelegen onroerende goederen die hij niet persoonlijk gebruikt, terwijl een ingezetene van de eerste staat dat wel kan."

Ook in deze verklaring voor recht wordt expliciet het feit benoemd dat buitenlandse (negatieve) inkomsten in andere situaties wel in aanmerking worden genomen. Met andere woorden, de vergelijking die door het Hof wordt gemaakt in het Lakebrink-arrest is met de situatie waarin een inwoner over een *buitenlandse* onroerende zaak beschikt (en niet met een inwoner die een *binnenlandse* onroerende zaak bezit).

Tot dat moment betroffen de arresten over grensoverschrijdende verliezen van natuurlijke personen slechts de tariefstoepassing (Ritter-Coulais en Lakebrink). De latere zaak Renneberg ging echter over de vraag of in een Schumacker-situatie negatieve inkomsten uit buitenlandse onroerende zaken in aftrek moeten komen bij de vaststelling van de *belastbare grondslag* in de werkstaat. Hierbij rijst uiteraard de vraag wat de verhouding is met het Futura-arrest, waarin de weigering van grensoverschrijdende verliesaftrek ten aanzien van niet-ingezetenen vennootschappen was geaccepteerd. Alvorens daarop in te gaan, wordt hierna eerst de zaak Renneberg nader besproken.

6.3.1.3 Renneberg: verliesaftrek buitenlandse woning (grondslag)

R.H.H. Renneberg was woonachtig in België en als ambtenaar werkzaam bij de gemeente Maastricht. Hij verdiende zijn volledige arbeidsinkomen in Nederland en genoot negatief inkomen uit hoofde van zijn in België gelegen eigen woning. Op basis van de Nederlandse inkomstenbelastingwet werd Renneberg, gelet op zijn aanstelling als ambtenaar, aangemerkt als binnenlandse belastingplichtige. Door de werking van het belastingverdrag met België, op grond waarvan Renneberg als inwoner van België kwalificeerde, kon Nederland de Belgische woning echter niet in de belastbare grondslag opnemen.³⁸ Hierdoor werd door Nederland geen rekening gehouden met de hypotheekrenteaftrek voor de Belgische woning. Zoals eerder behandeld verklaarde het Hof van Justitie de Schumacker-rechtspraak van toepassing en vormde de weigering van hypotheekrenteaftrek in de omstandigheden van Renneberg een verboden belemmering van het vrije verkeer van werknemers.³⁹

Om deze rechtspraak nader te duiden is het van belang na te gaan welke fiscale behandeling aan inwoners van Nederland werd verleend alsmede welke vergelijking het Hof van Justitie maakt. Relevant is dat onder de destijds geldende Nederlandse Wet IB 1964 ook tweede woningen konden kwalificeren voor hypotheekrenteaftrek. In dit kader valt het op dat het Hof van Justitie de benadeling van Renneberg ten opzichte van een inwoner herhaaldelijk beschreef vanuit de vergelijking met een inwoner van Nederland die een in België gelegen woning bezit (en niet zozeer ten opzichte van een inwoner met een binnenlands gelegen woning).

"65. Een belastingplichtige als Renneberg kan (...) voor de vaststelling van de grondslag voor de belasting over de arbeidsinkomsten die hij in Nederland betaalt, geen aanspraak maken op aftrek voor de negatieve inkomsten uit een onroerend goed waarvan hij eigenaar is in België. Daarentegen kan een belastingplichtige die in Nederland woont en werkt en die, wanneer hij

38 Zie HR 12 maart 1980, 19 180, ECLI:NL:HR:1980:AX0028, BNB 1980/170. Het Hof van Justitie was over deze verdragswerking geïnformeerd. Zie HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*), r.o. 18 en 26-27.

39 Zie paragraaf 4.2.2 en HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*), r.o. 65-84.

negatieve inkomsten heeft hetzij uit een in Nederland gelegen door hem bewoond onroerend goed, hetzij uit een in België gelegen onroerend goed dat hij niet permanent bewoont, dit verlies voor de vaststelling van de grondslag voor de belastingheffing over zijn inkomen in Nederland in aftrek brengen.

(...)

71. Voor zover het Koninkrijk der Nederlanden (...) bij de vaststelling van de heffingsgrondslag voor de door ingezetenen belastingplichtigen verschuldigde inkomstenbelasting rekening houdt met negatieve inkomsten uit een in België gelegen onroerend goed, moet het ook voor ingezetenen van laatstgenoemde lidstaat die hun belastbaar inkomen volledig of nagenoeg volledig in Nederland genieten zonder dat zij in hun woonstaat inkomsten van enige betekenis genieten, deze zelfde negatieve inkomsten voor hetzelfde doel in aanmerking nemen. Anders zou met de situatie van deze laatste belastingplichtigen op dat punt in geen van beide betrokken lidstaten rekening worden gehouden.

(...)

79. Zoals de Commissie ter terechtzitting heeft verklaard, is een verschil in behandeling als aan de orde in het hoofdgeding, dat berust op de woonplaats, bijgevolg discriminerend aangezien de negatieve inkomsten uit een in een andere lidstaat gelegen onroerend goed door de betrokken lidstaat in aftrek worden gebracht bij de vaststelling van de grondslag voor de belastingheffing over inkomsten uit met name arbeid van belastingplichtigen die in laatstgenoemde lidstaat wonen en werken, maar niet in aanmerking kunnen worden genomen in het geval van een belastingplichtige die zijn belastbaar inkomen volledig of nagenoeg volledig verwerft uit een in diezelfde lidstaat uitgeoefende werkzaamheid in loondienst, doch daar niet woont.

80. Derhalve vormt een nationale regeling als die in het hoofdgeding een belemmering van het vrije verkeer van werknemers die in beginsel ingevolge artikel 39 EG verboden is."

Hoewel in r.o. 65 nog een dubbele vergelijking wordt aangelegd (een inwoner kan zowel de negatieve inkomsten uit een in Nederland als een in België gelegen onroerende zaak in aftrek brengen), koppelt het Hof van Justitie in r.o. 71 en 79 de verplichting voor Nederland om de hypotheekrenteaftrek te verlenen expliciet aan de vergelijking met een inwoner met een in België gelegen onroerende zaak. Dit laatste komt ook tot uiting in de verklaring voor recht:

"Artikel 39 EG dient aldus te worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling als die aan de orde in het hoofdgeding, volgens welke een gemeenschapsburger die niet-ingezetene is van de lidstaat waarin hij inkomsten verwerft die zijn volledige of nagenoeg zijn volledige belastbare inkomsten vormen, in deze lidstaat voor de vaststelling van de grondslag voor de belastingheffing over dat inkomen negatieve inkomsten uit een in een andere lidstaat gelegen woning waarvan hij eigenaar is, niet in aftrek kan brengen, terwijl een ingezetene van eerstgenoemde lidstaat dergelijke negatieve inkomsten voor de vaststelling van de grondslag voor de belastingheffing over zijn inkomen wel in aftrek kan brengen."

Uit het Renneberg-arrest volgt mijns inziens dan ook slechts dat Nederland gehouden was rekening te houden met het negatieve inkomen uit de buitenlandse woning van niet-inwoners zoals Renneberg, nu voor inwoners van Nederland met een buitenlandse

woning hiervoor (wel) aftrek werd verleend.⁴⁰ Dit zal in de volgende paragrafen nader worden uitgewerkt.

6.3.1.4 *Het verschil tussen Futura en Renneberg; tussenconclusie*

Uit het Renneberg-arrest volgt dat het Futura-arrest niet overeenkomstig geldt voor natuurlijke personen in een Schumacker-situatie. Immers, in het Futura-arrest werd geoordeeld dat het onderscheid tussen inwoners en niet-inwoners, waarbij ingezeten vennootschappen werden belast voor hun wereldwijde inkomen en niet-ingezeten vennootschappen alleen voor het inkomen dat toerekenbaar was aan hun vaste inrichting in de bronstaat, in overeenstemming is met het territorialiteitsbeginsel en derhalve geen beperking van de vrijheid van vestiging vormt.⁴¹

Voor natuurlijke personen volgt het Hof van Justitie echter een andere lijn. Hoewel toepassing van het territorialiteitsbeginsel in beginsel is toegestaan (wegens het uitgangspunt dat inwoners en niet-inwoners niet objectief vergelijkbaar zijn), lijdt dit uitzondering indien een natuurlijke persoon zich in een Schumacker-situatie bevindt. In dat geval dient de werkstaat een nationale behandeling te verlenen ten aanzien van de persoonlijke en gezinssituatie (in ruime zin: de volledige fiscale draagkracht) en aldus de volledige (wereldwijde) belastbare grondslag op dezelfde wijze als een inwoner in aanmerking te nemen.⁴²

In de literatuur is harde kritiek geuit op het Renneberg-arrest, waarbij onder meer door Kemmeren is gesteld dat het Hof van Justitie de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid in gevaar brengt door in Schumacker-situaties lidstaten te verplichten rekening te houden met negatief inkomen uit buitenlandse onroerende zaken van niet-inwoners.⁴³ Dit aangezien het heffingsrecht over dergelijke bronnen van inkomen op grond van de belastingverdragen exclusief ter heffing is toegewezen aan de woonstaat, waardoor de andere lidstaat (de werkstaat) geen enkele heffingsjurisdictie heeft over zowel de positieve als de negatieve inkomsten uit deze buitenlandse bron. Door laatstgenoemde lidstaat te verplichten rekening te houden met deze negatieve inkomsten van niet-inwoners, terwijl die staat eventuele positieve inkomsten niet kan belasten, wordt deze symmetrie ten onrechte doorbroken, aldus Kemmeren. Naar zijn oordeel had de Schumacker-doctrine niet moeten worden uitgebreid tot dergelijke brongebonden aftrekposten, aangezien die geen verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie in strikte zin (voor welke aftrekposten de toewijzingsregels van de belastingverdragen niet gelden), maar betrekking hebben op een bron van inkomen (waarvoor de verdeling van het heffingsrecht tussen de

40 In gelijke zin: N. Bammens, *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*, Amsterdam: IBFD 2012, p. 655. Zie ook H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 1001 (randnr. 1108) die eveneens de vergelijking met de buitenlandse woning van een inwoner benoemt.

41 HvJ EG 15 mei 1997, zaak C-250/95 (*Futura Participations*), r.o. 20-22.

42 HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*), r.o. 65-84.

43 E.C.C.M. Kemmeren, 'Renneberg Endangers the Double Tax Convention System or Can a Second Round Bring Recovery?', *EC Tax Review* 2009/1, p. 4-15. Zie tevens G.T.K. Meussen, 'Renneberg: ECJ Unjustifiably Expands Schumacker Doctrine to Losses from Financing of Personal Dwelling', *European Taxation* 2009/4, p. 185-188.

lidstaten is overeengekomen in een belastingverdrag).⁴⁴ Kemmeren acht het oordeel in de zaak Renneberg meer in algemene zin onverenigbaar met de eerdere rechtspraak van het Hof van Justitie, waaronder het Futura-arrest, waarin het lidstaten in beginsel is toegestaan om geen rekening te houden met buitenlandse negatieve inkomsten.⁴⁵

Er kan niet worden ontkend dat het oordeel in het Renneberg-arrest leidt tot een afwijking van de toewijzingsregels zoals opgenomen in de belastingverdragen. De verklaring voor dit onderscheid ten opzichte van de eerdere rechtspraak (inzake rechtspersonen) dient naar mijn mening te worden gevonden in het grote belang dat het Hof van Justitie toekent aan de persoonlijke en gezinssituatie van natuurlijke personen. Dit element ontbreekt bij rechtspersonen en bijgevolg speelt deze factor geen rol bij de vraag of grensoverschrijdende verliesverrekening op grond van het primaire Unierecht dient te worden toegestaan bij deze groep belastingplichtigen. In zoverre komt bij natuurlijke personen meer gewicht toe aan de werking van de verkeersvrijheden ten opzichte van de fiscale soevereiniteit van de lidstaten.⁴⁶ Aldus zijn de arresten Futura en Renneberg met elkaar te verenigen.

Anders dan door sommige auteurs wordt betoogd, is de reikwijdte van de Schumacker- en Renneberg-rechtspraak door het Hof niet beperkt tot bepaalde categorieën negatieve inkomsten (bijvoorbeeld negatief inkomen uit een buitenlands hoofdverblijf).⁴⁷ Mijns inziens geldt de rechtspraak namelijk evenzeer voor buitenlandse negatieve inkomsten die niet gekoppeld zijn aan elementen die meer het karakter hebben van persoonlijke uitgaven. Uit het Lakebrink-arrest volgt bijvoorbeeld dat ook negatieve inkomsten uit buitenlandse onroerende zaken die niet voor persoonlijk gebruik worden aangewend binnen de reikwijdte van de Schumacker-rechtspraak vallen, terwijl ook uit andere rechtspraak meer in algemene zin blijkt dat niet-inwoners onder dergelijke omstandigheden niet zwaarder mogen worden belast dan inwoners.⁴⁸ Naar mijn mening geldt het Renneberg-arrest derhalve eveneens voor buitenlandse ondernemingsverliezen van natuurlijke personen.⁴⁹

44 E.C.C.M. Kemmeren, 'Renneberg Endangers the Double Tax Convention System or Can a Second Round Bring Recovery?', *EC Tax Review* 2009/1, p. 4-15, p. 9-10. Zie eerder reeds E.C.C.M. Kemmeren, 'ECJ should not unbundle integrated tax systems!', *EC Tax Review* 2008/1, p. 4-11, p. 7, 8 en 11.

45 E.C.C.M. Kemmeren, 'Renneberg Endangers the Double Tax Convention System or Can a Second Round Bring Recovery?', *EC Tax Review* 2009/1, p. 4-15, p. 10-13.

46 Zie ook S. Douma, *Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement*, origineel proefschrift Universiteit Leiden 2011, p. 176-177 die de uitkomst van het Renneberg-arrest onderschrijft. Anders: E.C.C.M. Kemmeren, 'Renneberg Endangers the Double Tax Convention System or Can a Second Round Bring Recovery?', *EC Tax Review* 2009/1, p. 4-15 en G.T.K. Meussen, 'Renneberg: ECJ Unjustifiably Expands Schumacker Doctrine to Losses from Financing of Personal Dwelling', *European Taxation* 2009/4, p. 185-188.

47 Zie voor een afwijkende visie, waarbij buitenlandse ondernemingsverliezen van natuurlijke personen worden uitgesloten: H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 888 (randnr. 986) en p. 1016 (randnr. 1122) die opmerkt dat 'de vennootschapsrechtelijke arresten geven (...) voeding aan de stelling dat het arrest *Renneberg* niet zodanig moet worden opgevat dat het Hof van Justitie op basis daarvan grensoverschrijdende verliesverrekening zou toestaan' (p. 888). Zie tevens Kavelaars in zijn noot bij Gielen-arrest in *BNB* 2010/179, onderdeel 4 die stelt dat 'zodra er sprake is van de winststroom van de Schumacker-doctrine niet aan de orde (...), noch in de winststroom van de inkomstenbelasting, noch in de vennootschapsbelasting'.

48 Zie bijvoorbeeld HvJ EU 10 mei 2012, zaak C-39/10 (*Commissie/Estland*), r.o. 52 en HvJ EU 19 november 2015, zaak C-632/13 (*Hirvonen*), r.o. 48.

49 In gelijke zin: A-G Wattel in zijn nadere conclusie van 26 juni 2009, 39 258bis, *BNB* 2009/274, onderdeel 4.14. Voorzichtiger: J.A.R. van Eijdsen (e.a.), *Nederlands belastingrecht in Europees perspectief*, Deventer: Kluwer 2014, p. 94.

Die beïnvloeden de draagkracht van de belastingplichtige immers ook. Het door het Hof gemaakte onderscheid in de zaken Renneberg en Futura komt daarboven mijns inziens niet voort uit de aard van de negatieve inkomsten, maar uit het verschil in het subject van heffing (natuurlijke persoon versus rechtspersoon).

Hiermee zijn verschillende vragen echter nog niet beantwoord. Ten eerste volgt uit de arresten Ritter-Coulais, Lakebrink en Renneberg naar mijn mening niet dat een werkstaat niet-inwoners in een Schumacker-situatie zonder meer de mogelijkheid moet bieden om hun buitenlandse negatieve inkomsten te verrekenen.⁵⁰ Zou dit bijvoorbeeld verplicht zijn indien een lidstaat ook voor inwoners alleen belasting heft over binnenlandse bronnen (en derhalve een zuivere objectvrijstelling toepast voor buitenlands inkomen)? Of wanneer een lidstaat wel rekening houdt met buitenlands arbeidsinkomen van inwoners, maar inkomsten uit buitenlandse onroerende zaken niet aan belastingheffing onderwerpt (al dan niet op basis van een belastingverdrag)? Hoewel uit Ritter-Coulais volgt dat het buiten aanmerking laten van negatieve inkomsten uit buitenlandse onroerende zaken (ook voor 'echte' inwoners) een beperking van het vrije verkeer vormt (aangezien met name niet-inwoners buitenlandse onroerende zaken bezitten), laat dit arrest de vraag open of een dergelijke aanpak onder omstandigheden zou kunnen worden gerechtvaardigd op basis van dwingende maatregelen van algemeen belang. Hierbij kan met name worden gedacht aan de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid en de noodzaak de samenhang van het belastingstelsel te waarborgen.⁵¹

Een ander vraagstuk betreft de mogelijkheid om in aanmerking genomen buitenlandse verliezen later alsnog terug te nemen. In hoeverre is het lidstaten bijvoorbeeld toegestaan om eerder verleende aftrek voor negatieve buitenlandse inkomsten te verrekenen met latere positieve buitenlandse inkomsten (en de eerder verleende verliesaftrek aldus in een later stadium in te halen)? Daarnaast kan men zich afvragen of het is toegestaan om bij een niet-inwoner van wie zijn belastingplicht in een bepaalde lidstaat eindigt (bijvoorbeeld omdat hij zijn dienstbetrekking in de werkstaat beëindigt), de per saldo verleende tegemoetkomingen voor buitenlands negatief inkomen terug te nemen.

Alvorens deze vragen met betrekking tot de vereiste behandeling van niet-inwoners in een Schumacker-situatie te kunnen beantwoorden, moet mijns inziens worden nagegaan welke verplichtingen op de lidstaten rusten ten aanzien van grensoverschrijdende verliesaftrek voor *inwoners*. Immers, hiermee is deze groep niet-inwoners objectief vergelijkbaar volgens het Hof van Justitie en dient het qua fiscale behandeling gelijk te worden gesteld. In zoverre een lidstaat voor inwoners rekening houdt c.q. op basis van het Unirecht rekening dient te houden met buitenlands negatief inkomen, zou dit mijns inziens dan ook evenzeer dienen te gelden voor niet-inwoners in een Schumacker-situatie.⁵²

50 In gelijke zin: A-G Mengozzi in zijn conclusie van 21 maart 2013, zaak C-322/11 (*K*), punt 12 en 42-46.

51 In Ritter-Coulais faalde het beroep van de Duitse regering op de samenhang van het belastingstelsel als gevolg van het feit dat Duitsland positieve inkomsten uit buitenlandse onroerende zaken wel in aanmerking nam voor de tariefstoepassing (vrijstelling met progressievoorbehoud). Dergelijke negatieve inkomsten dienen dan evenzeer in aanmerking te worden genomen voor de bepaling van het tarief. Zie HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-152/03 (*Ritter-Coulais*), r.o. 39-40.

52 Daarnaast zouden er aanvullende verplichtingen kunnen zijn. Uit bijvoorbeeld Ritter-Coulais volgt immers dat het algemeen uitsluiten van negatieve inkomsten van buitenlandse woningen met name ten nadele werkt van niet-inwoners (en gelet hierop een beperking van het vrije verkeer vormt). HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-152/03 (*Ritter-Coulais*), r.o. 34-38 (zie ook hiervoor).

Onder meer de arresten Marks & Spencer, Lidl Belgium, Busley en K geven nader inzicht onder welke omstandigheden grensoverschrijdende verliesaftrek door de lidstaten moet worden toegestaan aan inwoners. Deze rechtspraak, die wederom zowel zaken met betrekking tot rechtspersonen als natuurlijke personen betreft, wordt hierna eerst behandeld. De jurisprudentie met betrekking tot rechtspersonen is onder meer relevant aangezien die inzicht geeft in de rechtvaardigingsgronden die door het Hof van Justitie in de beoordeling worden betrokken bij het uitsluiten en/of terugnemen van buitenlandse negatieve inkomsten. Daarnaast is in die rechtspraak het leerstuk van de zogenoemde 'definitieve verliezen' ontwikkeld. Beide onderdelen zijn van belang voor de beantwoording van de vraag in hoeverre lidstaten op grond van het Unierecht rekening dienen te houden met buitenlandse negatieve inkomsten van grensoverschrijdende werknemers.

6.3.1.5 Marks & Spencer: in beginsel geen groepsverliesoverdracht

Het Marks & Spencer-arrest betrof de Britse wetgeving inzake de groepsverliesaftrek (*group relief*). Middels deze regeling kunnen vennootschappen binnen de groep verliezen overdragen aan een ander concernonderdeel. Een belangrijke voorwaarde voor de verliesoverdracht was dat de verliezen verbonden waren aan een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap dan wel aan een Britse vaste inrichting van een buitenlandse vennootschap. Met andere woorden, verliezen konden alleen tussen vennootschappen worden overgedragen voor zover deze verbonden waren met activiteiten die in het Verenigd Koninkrijk aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen.

De Marks & Spencer-formule was uiteindelijk niet succesvol gebleken in continentaal Europa. De lokaal opgerichte vennootschappen in onder meer Frankrijk, België en Duitsland hadden in toenemende mate verliezen geleden en de activiteiten op het vaste land werden uiteindelijk dan ook gestaakt.⁵³ Marks & Spencer wenste de verliezen van deze vennootschappen in aftrek te brengen op winst van de Britse moedermaatschappij middels de groepsaftrek, hetgeen op basis van de Britse wetgeving niet mogelijk was.⁵⁴ Verliesaftrek was wel mogelijk geweest indien de buitenlandse activiteiten waren verricht middels vaste inrichtingen van de Britse vennootschap. In dat geval hadden de negatieve inkomsten namelijk direct onderdeel uitgemaakt van de wereldwijde winst van deze belastingplichtige.

Het Hof van Justitie oordeelde dat de onmogelijkheid voor de moedermaatschappij om de groepsverliesaftrek te genieten voor verliezen van buitenlandse vennootschappen een cashflownadeel inhield en bijgevolg een beperking van de vrijheid van vestiging vormde.⁵⁵ Hierbij werden binnenlandse (onderworpen) en buitenlandse (niet-onderworpen) dochtermaatschappijen objectief vergelijkbaar geacht.

Het feit dat het Verenigd Koninkrijk handelde in overeenstemming met het territorialiteitsbeginsel, door buitenlandse dochtermaatschappijen niet te onderwerpen aan belastingheffing, rechtvaardigde niet zonder meer het beperken van de groepsaftrek tot ingezeten vennootschappen, aldus het Hof.⁵⁶ Deze beperking van het vrije verkeer kon

53 HvJ EG 13 december 2005, zaak C-446/03 (*Marks & Spencer*), r.o. 20-21.

54 De verliezen waren immers verbonden aan in het buitenland gevestigde dochtermaatschappijen (en niet aan een vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk van deze rechtspersonen).

55 HvJ EG 13 december 2005, zaak C-446/03 (*Marks & Spencer*), r.o. 32-34.

56 HvJ EG 13 december 2005, zaak C-446/03 (*Marks & Spencer*), r.o. 38-41.

echter in beginsel wél worden gerechtvaardigd op grond van drie rechtvaardigingsgronden: de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid, het gevaar van dubbele verliesverrekening en het gevaar van belastingontwijking (in samenhang beschouwd).⁵⁷

Hierop geldt een uitzondering in situaties van zogeheten definitieve verliezen. Indien een niet-ingezeten dochtervennootschap de in haar vestigingsstaat bestaande mogelijkheden van verliesverrekening heeft uitgeput, gaat de weigering van de groepsaftrek verder dan noodzakelijk is (proportionaliteitstoets).⁵⁸ Onder dergelijke omstandigheden is de weigering van grensoverschrijdende verliesverrekening derhalve wel in strijd met het Unierecht. Het wegnemen van andere restricties van grensoverschrijdende verliesverrekening moet daarentegen worden overgelaten aan de Uniewetgever, aldus het Hof.⁵⁹

6.3.1.6 *Lidl Belgium: geen aftrek van verliezen uit buitenlandse vaste inrichtingen*

De latere zaak Lidl Belgium betrof eveneens een vraagstuk over grensoverschrijdende verliesverrekening. In dat geval ging het om een vennootschap die verliezen uit haar buitenlandse vaste inrichting in aftrek wilde brengen op de binnenlandse winst. Dit werd de Duitse vennootschap Lidl Belgium niet toegestaan aangezien onder Duitse wetgeving in het betrokken jaar een objectvrijstelling werd toegepast voor inkomsten uit buitenlandse vaste inrichtingen.⁶⁰ Aldus werd het door de Luxemburgse vaste inrichting geleden verlies, dat op basis van het belastingverdrag ter heffing was toegewezen aan Luxemburg, niet in aftrek toegelaten op de Duitse belastinggrondslag.⁶¹

Het Hof van Justitie herhaalde dat een dergelijke weigering om aftrek te genieten voor verliezen van buitenlandse vaste inrichtingen een nadeel inhield ten opzichte van binnenlandse filialen (vergelijkbaar met de benadering in Marks & Spencer). Dit vormde dan ook een beperking van de vrijheid van vestiging.⁶² Gelet op de verdeling van de heffingsbevoegdheid in het belastingverdrag kon deze echter worden gerechtvaardigd op grond van de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid en het voorkomen van dubbele verliesverrekening.⁶³ Dit zou anders zijn indien Lidl Belgium ten aanzien van haar buitenlandse vaste inrichting was geconfronteerd met definitieve verliezen in de zin van de Marks & Spencer-rechtspraak. Hiervan was echter geen sprake nu ter zitting

57 Uit latere rechtspraak volgt overigens dat ook een kleiner aantal rechtvaardigingsgronden kan volstaan.

58 HvJ EG 13 december 2005, zaak C-446/03 (*Marks & Spencer*), r.o. 53-56. Het begrip 'definitieve verliezen' is in latere rechtspraak nader gepreciseerd door het Hof van Justitie (zie ook hierna).

59 HvJ EG 13 december 2005, zaak C-446/03 (*Marks & Spencer*), r.o. 58. De door Marks & Spencer gemaakte vergelijking tussen een buitenlandse dochteronderneming en buitenlandse vaste inrichting (waarbij buitenlandse verliezen automatisch werden verrekend binnen het belastingjaar) was overigens kort daarvoor al – ongemotiveerd – afgewezen (in r.o. 52).

60 Duitsland had op basis van het toepasselijke belastingverdrag de mogelijkheid tot toepassing van progressievoorbehoud, maar gezien het vlakke tarief in de Duitse vennootschapsbelasting (op grond van § 23 lid 1 Körperschaftsteuergesetz) gold *de facto* een objectvrijstelling voor inkomsten uit een buitenlandse vaste inrichting. Anders dan in het hierna te bespreken K-arrest, besteedde het Hof van Justitie (en A-G Sharpston) in de zaak Lidl Belgium geen overwegingen aan de mogelijkheid tot progressievoorbehoud en de werking van het belastingverdrag in samenloop met het nationale recht.

61 HvJ EG 15 mei 2008, zaak C-414/06 (*Lidl Belgium*), r.o. 11.

62 HvJ EG 15 mei 2008, zaak C-414/06 (*Lidl Belgium*), r.o. 23-26.

63 HvJ EG 15 mei 2008, zaak C-414/06 (*Lidl Belgium*), r.o. 31-42.

duidelijk was geworden dat de desbetreffende verliezen in een later jaar waren verrekend in Luxemburg.⁶⁴ Gelet hierop was het Duitsland toegestaan om geen rekening te houden met de verliezen uit de buitenlandse vaste inrichting van Lidl Belgium.

Men kan zich afvragen of deze rechtspraak overeenkomstig geldt voor natuurlijke personen (inwoners) met buitenlands inkomen.⁶⁵ Gezien het verschil in benadering van het Hof van Justitie in de arresten Renneberg en Futura, hoeft dit niet noodzakelijkerwijs het geval te zijn. Om dit punt nader te onderzoeken zijn in het bijzonder de later gewezen arresten Busley en K van belang.

6.3.1.7 *Busley en K: (geen) verliesaftrek buitenlandse woning*

Het Busley-arrest betrof de behandeling van inwoners van Duitsland die negatief inkomen genoten uit een Spaanse onroerende zaak. Broer en zus Busley waren onbeperkt belastingplichtig in Duitsland en hadden een woning in Spanje geërfd van hun ouders. Deze onroerende zaak werd nooit door hen bewoond en na een periode van verhuur uiteindelijk verkocht. In Duitsland konden zij het negatieve inkomen uit deze woning niet in mindering brengen op hun belastbare inkomsten, aangezien dergelijke buitenlandse negatieve inkomsten alleen met positieve inkomsten uit dezelfde staat konden worden verrekend.⁶⁶

Het Hof van Justitie oordeelde dat deze Duitse wetgeving een beperking van het vrije verkeer van kapitaal vormde. Buitenlandse woningen worden aldus immers fiscaal minder gunstig behandeld, hetgeen belastingplichtigen kan ontmoedigen te investeren in buitenlands onroerend goed.⁶⁷ Het beroep van de Duitse fiscus op het territorialiteitsbeginsel werd vervolgens afgewezen, aangezien 'dat beginsel, dat dient om er bij de toepassing van het gemeenschapsrecht voor te zorgen dat rekening wordt gehouden met de grenzen van de belastingbevoegdheden van de lidstaten, zich er echter niet tegen [verzet] dat een in een lidstaat onbeperkt belastingplichtige negatieve inkomsten uit een in een andere lidstaat gelegen onroerende zaak verrekent'.⁶⁸ Aldus was Duitsland gehouden om het negatieve inkomen uit de Spaanse onroerende zaak in aftrek toe te staan.

64 HvJ EG 15 mei 2008, zaak C-414/06 (*Lidl Belgium*), r.o. 49-50.

65 Zie hierover ook D.S. Smit en R.C. de Smit, 'De ondernemer in de Nederlandse inkomstenbelasting en het EU-recht', *WFR* 2010/794, paragraaf 2.1.2, F.P.G. Pötgens, 'Over het keuzerecht, Europees-rechtelijke ontwikkelingen en de grensambtenaren doctrine', *MBB* 2011/3, paragraaf 2.4 en H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 888 e.v. (randnr. 986).

66 Vergelijkbaar met de wetgeving in de zaak Ritter-Coulais. Daarnaast kon ten aanzien van buitenlandse woningen geen gebruik worden gemaakt van de mogelijkheid tot degressieve afschrijving bij de vaststelling van het belastbare inkomen. Zie HvJ EG 15 oktober 2009, zaak C-35/08 (*Busley*), r.o. 5-7 en 10.

67 HvJ EG 15 oktober 2009, zaak C-35/08 (*Busley*), r.o. 22-27.

68 HvJ EG 15 oktober 2009, zaak C-35/08 (*Busley*), r.o. 29-30. Zie ook HvJ EG 29 maart 2007, zaak C-347/04 (*Rewe Zentralfinanz*), r.o. 69. Dit is correct. Gelet op de fiscale woonplaats van de belastingplichtigen, staat het volkenrecht niet in de weg aan het heffen over hun wereldwijde inkomen door Duitsland (onbeperkte belastingplicht, zie ook paragraaf 2.2). Het territorialiteitsbeginsel, zoals voor niet-inwoners is aanvaard in het Futura-arrest (beperkte belastingplicht), leidt in dit verband derhalve niet tot beperkingen. Ik onderschrijf de uitleg van het Hof dan ook. Anders: H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 891 (randnr. 986) die stelt dat het 'Hof van Justitie het beroep op het territorialiteitsbeginsel [verwierp] met een opmerkelijke redenering'.

Uit de latere zaak K blijkt echter dat lidstaten buitenlandse negatieve inkomsten onder omstandigheden toch buiten aanmerking mogen laten. In dat arrest ging het om een inwoner van Finland die verlies had geleden bij de verkoop van een in Frankrijk gelegen onroerende zaak. In Finland werden inkomsten uit onroerende zaken als onderdeel van een afzonderlijke categorie (vermogensinkomsten) belast tegen een proportioneel tarief van 29%. Eventuele verliezen van binnenlandse onroerende zaken konden hierbij worden verrekend met andere vermogenswinsten. K werd echter geweigerd om het verlies uit de Franse onroerende zaak te verrekenen met zijn binnenlandse inkomsten uit deze categorie, aangezien buitenlandse vermogensverliezen hiervan waren uitgesloten. Vergelijkbaar met het Duitse belastingrecht uit de zaak Busley bepaalde het Finse recht namelijk dat voor deze buitenlandse inkomsten de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud werd toegepast, maar eventueel negatief inkomen buiten beschouwing bleef.⁶⁹ Anders dan in het Busley-arrest was daarnaast in het rechtskader opgenomen dat de vermogenswinsten uit de verkoop van de onroerende zaak op basis van het belastingverdrag aan Frankrijk ter heffing waren toegewezen, waarbij het Finland was toegestaan deze inkomsten in aanmerking te nemen voor de vaststelling van het tarief (vrijstelling met progressievoorbehoud).⁷⁰

In lijn met het eerdere Busley-arrest oordeelde het Hof van Justitie dat de Finse wetgeving een beperking van het vrije verkeer van kapitaal opleverde, nu inwoners met verliezen uit een buitenlandse woning minder gunstig werden behandeld dan belastingplichtigen met een binnenlandse onroerende zaak.⁷¹ Het betoog van de Duitse regering dat deze afwijkende behandeling was gerechtvaardigd wegens een objectief situatieverschil, werd afgewezen. Hierbij wees het Hof erop dat het belastingverdrag tussen Finland en Frankrijk, Finland als woonstaat niet belette om rekening te houden met de buitenlandse negatieve inkomsten van de onbeperkt belastingplichtige K. Het feit dat deze bevoegdheid niet wordt benut c.q. geen effect had voor vermogenswinsten (gezien het proportionele tarief in Finland), doet niet af aan het bestaan van deze mogelijkheid, aldus het Hof.⁷²

Anders dan in de zaak Busley achtte het Hof van Justitie deze beperking vervolgens echter wel gerechtvaardigd op grond van dwingende redenen van algemeen belang, meer specifiek de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid en de samenhang van het belastingstelsel. Het Hof komt hierbij tot de conclusie dat het belastingverdrag in combinatie met de nationale wetgeving effectief leidt tot een objectvrijstelling voor het inkomen uit buitenlandse onroerende zaken. In de woorden van het Hof: 'bij de gecombineerde toepassing van de Frans-Finse overeenkomst en de Finse belastingwetgeving heeft de Republiek Finland (...) geen enkele fiscale bevoegdheid ten aanzien van de winst op de verkoop van in Frankrijk gelegen onroerende goederen, daar deze winst in Finland noch wordt belast noch anderszins in aanmerking wordt genomen'.⁷³ Aldus vormt de Finse behandeling van buitenlandse onroerende zaken een logische symmetrie (winsten worden

69 HvJ EU 7 november 2013, zaak C-322/11 (K), r.o. 5.

70 HvJ EU 7 november 2013, zaak C-322/11 (K), r.o. 7-9.

71 HvJ EU 7 november 2013, zaak C-322/11 (K), r.o. 25-31.

72 Onder verwijzing naar de mogelijkheid tot het toepassen van progressievoorbehoud, zoals opgenomen in art. 23 van het belastingverdrag (voorkoming van dubbele belasting). Zie HvJ EU 7 november 2013, zaak C-322/11 (K), r.o. 39-46. Het door de Commissie aangedragen alternatieve argument dat sprake zou zijn van onvergelijkbare gevallen aangezien onder het Franse stelsel geen mogelijkheid bestond tot verrekening van het geleden verlies, werd hierna eveneens afgewezen.

73 HvJ EU 7 november 2013, zaak C-322/11 (K), r.o. 53.

niet belast, verliezen worden niet in aanmerking genomen).⁷⁴ Dit argument wordt nadien herhaald bij de behandeling van het waarborgen van de samenhang van het belastingstelsel als rechtvaardigingsgrond.⁷⁵ Het feit dat het Hof van Justitie *de facto* een objectvrijstelling ontleende aan het Finse rechtskader (inclusief belastingverdrag) is mijns inziens dan ook de reden dat het beroep op de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid en de samenhang van het belastingstelsel als rechtvaardiging in casu wel slaagde.⁷⁶

Het betoog van K dat niet aan het proportionaliteitsvereiste werd voldaan omdat sprake zou zijn van definitieve verliezen, werd afgewezen. Aangezien in Frankrijk in het geheel geen mogelijkheden hadden bestaan om het verlies uit de verkoop van het onroerend goed te verrekenen, was de mogelijkheid hiertoe volgens het Hof dan ook niet uitgeput.⁷⁷ Van definitieve verliezen in de zin van de Marks & Spencer-rechtspraak was dan ook geen sprake.⁷⁸ Aldus werd dit begrip gepreciseerd door het Hof van Justitie, waarbij de reikwijdte van deze uitzondering werd beperkt.⁷⁹

6.3.1.8 *Tussenconclusie*

Uit de behandelde rechtspraak volgt dat lidstaten niet zonder meer gehouden zijn om buitenlandse verliezen van natuurlijke personen (inwoners) in aanmerking te nemen.

⁷⁴ HvJ EU 7 november 2013, zaak C-322/11 (K), r.o. 55.

⁷⁵ HvJ EU 7 november 2013, zaak C-322/11 (K), r.o. 64-71.

⁷⁶ In de zaak Busley was in dit verband overigens slechts een beroep gedaan op het territorialiteitsbeginsel en niet op de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid of de samenhang van het belastingstelsel ter rechtvaardiging. Zie HvJ EG 15 oktober 2009, zaak C-35/08 (Busley), r.o. 29. Gezien de inconsistente Duitse wetgeving (buitenlandse winsten werden wel in aanmerking genomen, althans uit het arrest blijkt geenszins dat dit niet het geval zou zijn) zou ook een beroep op de laatstgenoemde rechtvaardigingsgronden waarschijnlijk zijn afgewezen door het Hof.

⁷⁷ HvJ EU 7 november 2013, zaak C-322/11 (K), r.o. 76-78.

⁷⁸ Zie hierover ook G.T.K. Meussen, 'No Cross-Border Loss Relief for Losses from Passive Investment by Private Individuals in the Event of a Disparity', *European Taxation* 2014/4, p. 160-163, p. 162 die opmerkt dat het Hof in casu een dispariteit aanneemt.

⁷⁹ In gelijke zin: M. Lang, 'Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line?', *European Taxation* 2014/12, p. 530-540, p. 533.

Nauwkeuriger gezegd kan bij een consistente wetssystematiek⁸⁰ het verschil in behandeling tussen binnenlandse en buitenlandse negatieve inkomsten worden gerechtvaardigd op grond van dwingende redenen van algemeen belang (behoudens definitieve verliezen).⁸¹ Hierbij dienen buitenlandse winsten en verliezen dan symmetrisch buiten de heffing te worden gelaten. Uit het Ritter-Coulais-arrest volgt immers dat indien een progressievoorbehoud wordt toegepast op buitenlands positief inkomen, negatieve inkomsten uit dezelfde bron niet kunnen worden uitgesloten. In dat geval faalt een beroep op de noodzaak de samenhang van het belastingstelsel te waarborgen en dient, in ieder geval voor de tariefstoepassing, rekening te worden gehouden met de buitenlandse negatieve inkomsten.⁸²

Dit betekent dat indien Finland de vermogenswinsten van K progressief zou hebben belast, met progressievoorbehoud voor de buitenlandse inkomsten, zij het verlies uit de Franse onroerende zaak hierbij wél in aanmerking had moeten nemen. Of een lidstaat onder dergelijke omstandigheden zou kunnen volstaan met het in aanmerking nemen ervan voor de tariefstoepassing⁸³ of tevens een grondslagverlaging zou moeten accepteren,

80 Waarmee ik bedoel: consistent ten aanzien van de behandeling van buitenlandse winsten versus buitenlandse verliezen. Hiermee doel ik niet op de zogenoemde 'internal consistency-test', die onder meer door Mason wordt bepleit.

Uit de rechtspraak van het Hof volgt mijns inziens namelijk duidelijk dat de verboden die volgen uit de verkeersvrijheden niet dienen te worden beoordeeld conform voornoemde test. In laatstgenoemde benadering – die wordt gevolgd door het U.S. Supreme Court ten aanzien van belastingheffing waarbij meerdere staten van de VS zijn betrokken – zou als uitgangspunt worden genomen dat een lidstaat inbound- en outbound-situaties volgens intern consistente principes moet belasten. Hierbij dient te worden beoordeeld of een grensoverschrijdende situatie slechter af is dan een volledig binnenlandse situatie, waarbij als uitgangspunt wordt genomen dat alle lidstaten dezelfde fiscale wetgeving zouden hanteren als de desbetreffende staat. Dit zou bijvoorbeeld betekenen dat indien een lidstaat de subjectgebonden belastingvoordelen evenredig zou verlenen aan niet-inwoners (in de verhouding tot het deel van het aldaar belastbare inkomen), deze staat *bijgevolg* deze voordelen eveneens gedeeltelijk zou mogen weigeren aan *inwoners* (in de mate dat voorkoming van dubbele belasting wordt verleend). Gelet op de verplichtingen die uit de Schumacker-rechtspraak (het De Groot-arrest) volgen is duidelijk dat het Hof een dergelijke benadering niet onderschrijft. Hoewel het desbetreffende nadeel van het verlies van de subjectgebonden belastingvoordelen niet zou bestaan indien de werkstaat dezelfde aanpak zou hanteren als de woonstaat – die niet-inwoners de voordelen ook evenredig toekent – is dit onvoldoende om dit nadeel te rechtvaardigen volgens het Hof. Daarvoor is immers vereist dat wordt verzekerd dat de persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen. Zie inzake de internal consistency-test onder meer: R. Mason, 'Flunking the ECJ's Tax Discrimination Test', *Columbia Journal of Transnational Law* 2007/1, p. 72-132, G.W. Kofler & R. Mason, 'Double Taxation: A European Switch in Time?', *Columbia Journal of European Law* 2007/1, p. 63-98 en H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 604-611 (randnr. 670-674), met verdere verwijzingen.

81 Niesten lijkt dit anders te zien. Zie H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 891 (randnr. 986) die opmerkt dat 'uit Busley en Cibrán lijkt te kunnen worden afgeleid dat voor natuurlijke personen geldt dat buitenlandse verliezen in aftrek moeten worden gebracht als binnenlandse verliezen eveneens in aftrek kunnen worden gebracht'. Het K-arrest wordt door haar niet behandeld in dit kader.

82 HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-152/03 (Ritter-Coulais), r.o. 39-40.

83 Dit zou in de situatie van K, gezien de omvang van het buitenlandse verlies, eveneens hebben geleid tot een belastingdruk van nihil over de vermogenswinsten in het desbetreffende jaar.

is door het Hof van Justitie tot op heden nog niet expliciet bepaald.⁸⁴ Naar mijn mening zou het symmetrisch behandelen van buitenlandse winsten en verliezen in dit kader echter voldoende moeten zijn.

Om uitsluiting van buitenlandse verliezen te kunnen rechtvaardigen is niet vereist dat op grond van een belastingverdrag niet langer de mogelijkheid bestaat tot het in aanmerking nemen van de buitenlandse inkomsten. In het K-arrest sloot het relevante belastingverdrag het toepassen van een progressie- en grondslagvoorbehoud door Finland immers evenmin uit. Dat de buitenlandse vermogenswinsten (in algebraïsche zin) in de woonstaat effectief volledig buiten de heffing bleven, volgde uit (de samenloop met) de Finse nationale wetgeving.⁸⁵ Ook indien een lidstaat eenzijdig besluit om slechts de binnenlandse bronnen te belasten van natuurlijke personen (zuivere objectvrijstelling), zou dergelijke wetgeving mijns inziens gerechtvaardigd kunnen worden op grond van de noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel te waarborgen (onder voorbehoud van definitieve verliezen).

Het verschil in uitkomst in de zaak *Busley* enerzijds en *K* anderzijds illustreert dan ook het grote belang van de wetssystematiek van een lidstaat. Op het eerste oog is de situatie in beide arresten namelijk sterk vergelijkbaar: het betreft inwoners met negatief inkomen uit een buitenlandse onroerende zaak.⁸⁶ De uitkomst is echter geheel anders als gevolg van het toepasselijke rechtskader (belastingverdrag en nationale wetgeving).⁸⁷

De vraag is wat dit betekent voor de fiscale behandeling van niet-inwoners in een *Schumacker*-situatie. Stel dat *K* niet in Finland maar in Frankrijk had gewoond en zijn

84 Uit het *K*-arrest wordt dit niet zonder meer duidelijk. Enerzijds zou een bevestigend antwoord a contrario kunnen worden gebaseerd op de overwegingen dat Finland de buitenlandse inkomsten niet belaste *noch anderszins in aanmerking nam* (HvJ EU 7 november 2013, zaak C-322/11 (*K*), r.o. 53 en 67). Anderzijds werd in het *Lidl Belgium*-arrest het cursief opgenomen deel inzake het progressievoorbehoud niet onderzocht c.q. benoemd en werd het weigeren van een grondslagvoorbehoud voor buitenlandse verliezen eveneens gerechtvaardigd geacht (HvJ EG 15 mei 2008, zaak C-414/06 (*Lidl Belgium*), r.o. 28-34). Daarbij is echter weer de vraag in hoeverre het Hof dezelfde lijn volgt voor natuurlijke personen en rechtspersonen (gezien het belang van de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie van de eerstgenoemde groep, zie bijvoorbeeld het verschil tussen de arresten *Futura* en *Renneberg*). Het *Renneberg*-arrest geeft ook geen duidelijkheid op dit punt aangezien in dat geval aan inwoners reeds een grondslagvoorbehoud voor buitenlandse verliezen werd toegestaan. De arresten *Ritter-Coulais* en *Lakebrink* verschaffen evenmin uitsluitsel aangezien deze zaken slechts de tariefstoepassing betroffen. Het *Busley*-arrest had duidelijkheid kunnen bieden, zij het dat in dat arrest de relevante rechtvaardigingsgronden niet zijn aangevoerd en het rechtskader onvolledig was (waardoor argumenten op basis van de fiscale samenhang niet aan de orde lijken te zijn gekomen).

85 HvJ EU 7 november 2013, zaak C-322/11 (*K*), r.o. 67.

86 Wanneer men de zaken vanuit de situatieschets vergelijkt en start met het lezen van het dictum van beide arresten lijken deze tegenstrijdig.

87 Of beter gezegd, het in aanmerking genomen rechtskader. Ik merk op dat in het *Busley*-arrest het belastingverdrag tussen Duitsland en Spanje (1966, inmiddels vervangen) in het geheel niet is vermeld. Op basis van art. 6 van dit verdrag was het inkomen uit de Spaanse onroerende zaak in de desbetreffende jaren toegewezen aan Spanje. Duitsland had wel het recht om een progressievoorbehoud toe te passen ter zake van dit inkomen (op grond van art. 23). Ook wanneer het verdrag in aanmerking zou zijn genomen, had de Duitse wetgeving dan ook niet kunnen worden gerechtvaardigd, in ieder geval niet ten aanzien van de vaststelling van het belastingtarief (aangezien de nationale wetgeving inconsistent was en slechts positief buitenlands inkomen in aanmerking nam). Dit neemt niet weg dat het opmerkelijk is dat de verwijzende rechter en (met name) de Duitse regering het verdrag niet hebben aangedragen als onderdeel van het relevante rechtskader, terwijl dit van groot belang kan zijn in het licht van de rechtvaardigingsgronden.

(arbeids)inkomen volledig had verworven in Finland. Onder dergelijke omstandigheden zou hij objectief vergelijkbaar zijn met een inwoner van Finland ten aanzien van de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie (volledige fiscale draagkracht). Dit neemt niet weg dat Finland ook in dat geval naar mijn mening een succesvol beroep moet kunnen doen op de rechtvaardigingsgronden die werden geaccepteerd in het K-arrest. Anders dan de behandeling door Nederland in de zaak Renneberg, zou door Finland immers voor inwoners op dezelfde wijze rekening worden gehouden met de fiscale draagkracht.⁸⁸ Al met al ben ik van oordeel dat het hanteren van een zuivere objectvrijstelling voor buitenlandse inkomsten ook voor Schumacker-situaties in beginsel acceptabel zou moeten zijn.⁸⁹ Dit onder voorbehoud van de uitzondering voor definitieve verliezen (zie ook paragraaf 6.3.3 hierna).

Een dergelijke uitleg zou betekenen dat het Hof van Justitie de samenhang van het belastingstelsel en de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten (door middel van de gesloten belastingverdragen) ook in Schumacker-situaties in beginsel zou eerbiedigen, mits het nationale recht van de desbetreffende werkstaat en de toewijzingsregels in het toepasselijke belastingverdrag niet leiden tot een nadelige behandeling naar fiscale draagkracht van dergelijke niet-inwoners ten opzichte van inwoners van die lidstaat (met negatieve inkomsten uit buitenlandse bronnen). Een dergelijke uitleg zou alsnog gedeeltelijk beantwoorden aan de kritiek die in de literatuur is geuit naar aanleiding van het Renneberg-arrest, waarbij onder meer door Kemmeren is gesteld dat het Hof de toewijzingsregels uit de belastingverdragen volledig negeert en geen oog heeft voor de evenwichtige verdeling van de heffingsrechten (en de daarmee verbonden symmetrische behandeling van positieve en negatieve inkomsten).⁹⁰

6.3.2 Inhaal- en clawback-regelingen

Naast het hiervoor behandelde vraagstuk of grensoverschrijdende verliesverrekening moet worden toegestaan, is van belang in hoeverre eerder verleende aftrek in een later belastingjaar mag worden ingehaald/teruggenomen. Ten aanzien hiervan zijn met name de zaken *Krankenheim*, *Nordea Bank* en *Timac Agro* relevant. Hoewel voornoemde arresten

88 Dit is naar mijn mening een relevant verschil tussen deze zaken die de afwijkende uitkomst kan verklaren. Anders: L. Cerioni, 'The Never-Ending Issue of Cross-Border Loss Compensation within the EU: Reconciling Balanced Allocation of Taxing Rights and Cross-Border Ability-to-Pay', *EC Tax Review* 2015/5, p. 268-280, p. 272 die het oordeel van het Hof in de zaken K en Renneberg tegenstrijdig acht.

89 Mijns inziens volgt uit het Renneberg-arrest geen absolute verplichting om in Schumacker-situaties rekening te houden met negatieve buitenlandse inkomsten (ook niet als vergelijkbare binnenlandse inkomsten wel in aftrek komen). Dit is overigens ook in lijn met de overwegingen van het Hof van Justitie in datzelfde arrest waarin het Hof oppert dat Nederland ten aanzien van Renneberg in de toekomst de inhaalregeling zou kunnen toepassen indien hij in latere jaren positief Belgisch inkomen zou genieten (conform inwoners). Zie HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*), r.o. 76-77. Met andere woorden: Nederland was geenszins verplicht om Renneberg de aftrek onvoorwaardelijk toe te kennen; er moest hem een nationale behandeling worden verleend. In gelijke zin: N. Bammens, *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*, Amsterdam: IBFD 2012, p. 655.

90 Zie paragraaf 6.3.1.4 en E.C.C.M. Kemmeren, 'Renneberg Endangers the Double Tax Convention System or Can a Second Round Bring Recovery?', *EC Tax Review* 2009/1, p. 4-15 alsmede G.T.K. Meussen, 'Renneberg: ECJ Unjustifiably Expands Schumacker Doctrine to Losses from Financing of Personal Dwelling', *European Taxation* 2009/4, p. 185-188.

betrekking hebben op de vennootschapsbelasting, biedt deze rechtspraak tevens inzicht in de Unierechtelijke toelaatbaarheid van vergelijkbare maatregelen voor natuurlijke personen. Hierbij merk ik op dat ten aanzien van de behandeling van natuurlijke personen op grond van het Unierecht in bepaalde gevallen verdergaande eisen gelden voor lidstaten dan ten aanzien van rechtspersonen. Gelet hierop kunnen aan bovengenoemde arresten in feite slechts de 'minimumvereisten' worden afgeleid die in dit kader gelden voor de fiscale behandeling van natuurlijke personen.

6.3.2.1 *Krankenheim: inhaalregeling toegestaan (vrijstellingsmethode)*

Uit het *Krankenheim*-arrest volgt dat het is toegestaan om eerder in aftrek gekomen verliezen uit een buitenlandse vaste inrichting te verrekenen met buitenlandse winsten uit latere jaren.⁹¹ Aldus mag een lidstaat eerder verleende aftrek voor buitenlandse verliezen terugnemen ter grootte van de nadien door de buitenlandse vaste inrichting gegenereerde winsten (inhaalregeling).

De zaak *Krankenheim* betrof een Duitse vennootschap die beschikte over een vaste inrichting in Oostenrijk. Op basis van het belastingverdrag tussen Duitsland en Oostenrijk paste Duitsland een grondslag- en progressievoorbehoud toe op de aan Oostenrijk toegewezen winst uit de vaste inrichting. Duitsland had in de eerdere belastingjaren de verliezen van de vaste inrichting in aftrek gebracht op de winst van het hoofdhuus. Toen het Oostenrijkse filiaal nadien weer winstgevend was, verleende Duitsland hiervoor geen vermindering ter voorkoming van dubbele belastingheffing. Aldus belastte Duitsland de Oostenrijkse winst totdat de eerder verleende verliezen waren 'ingehaald'.

Het Hof van Justitie oordeelde dat dit een beperking van de vrijheid van vestiging vormde aangezien buitenlandse vaste inrichtingen aldus ongunstiger zouden worden behandeld dan binnenlandse filialen van een Duitse onderneming.⁹² De door Duitsland toegepaste inhaalregeling kon echter worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel te waarborgen. Er bestaat namelijk een rechtstreeks verband tussen de twee elementen van de inhaalregeling, daar de latere bijtelling het logische complement is van de eerder toegestane aftrek, aldus het Hof.⁹³ Ten aanzien van de evenredigheidstoets werd slechts opgemerkt dat hieraan werd voldaan, aangezien de verliezen alleen werden bijgeteld ten belope van het bedrag van de behaalde winst.⁹⁴ Het feit dat door de gecombineerde Duitse en Oostenrijkse wetgeving de verliezen uit eerdere jaren hierdoor effectief in geen van beide lidstaten in aanmerking werden genomen, deed hier niet aan af. Een eventueel hieruit voortvloeiende beperking zou volgens het

91 HvJ EG 23 oktober 2008, zaak C-157/07 (*Krankenheim*).

92 HvJ EG 23 oktober 2008, zaak C-157/07 (*Krankenheim*), r.o. 34-39. Deze vaststelling is overigens onjuist aangezien winsten van binnenlandse vaste inrichtingen uiteraard eveneens in de Duitse belastingheffing zouden worden betrokken. Dit gebeurt echter automatisch (als onderdeel van de Duitse winst) zonder dat hiervoor bijzondere regels nodig zijn om de vrijstellingsmethode te beperken voor eerder in aftrek gebrachte verliezen (hetgeen het geval was voor inkomsten uit de buitenlandse vaste inrichting).

93 HvJ EG 23 oktober 2008, zaak C-157/07 (*Krankenheim*), r.o. 42-45.

94 Een voorbehoud ten aanzien van definitieve verliezen werd niet benoemd door het Hof.

Hof slechts te wijten zijn aan de Oostenrijkse wetgeving.⁹⁵ Het was Duitsland dan ook toegestaan om de eerder in aftrek gebrachte verliezen in te halen.⁹⁶ Deze uitkomst is mijns inziens niet verrassend. Aangezien uit het *Lidl Belgium*-arrest en latere rechtspraak volgt dat het in beginsel toegestaan is om een objectvrijstelling toe te passen voor inkomsten uit buitenlandse vaste inrichtingen, zou het hiervoor verlenen van verliesaftrek met een latere inhaalregeling te meer acceptabel moeten zijn.⁹⁷

6.3.2.2 *Nordea Bank: clawback-regeling niet toegestaan (verrekeningsmethode)*

In de latere zaak *Nordea Bank* ging het om afwijkende vennootschapsbelastingwetgeving waarbij verliezen van buitenlandse vaste inrichtingen werden teruggenomen. Het in Denemarken gevestigde *Nordea Bank* werd geconfronteerd met een clawback-regeling omdat zij haar vaste inrichtingen in Zweden, Noorwegen en Finland had gesloten en het restant van de activiteiten had overgedragen aan aldaar gevestigde groepsvennootschappen. Onder dergelijke omstandigheden werd het saldo van de eerder verleende buitenlandse verliezen alsnog teruggenomen middels een toevoeging aan de winst in het desbetreffende belastingjaar.⁹⁸

Opvallend aan het arrest is dat het Hof hierin overwoog dat de buitenlandse vaste inrichtingen in beginsel niet vergelijkbaar waren met binnenlandse vaste inrichtingen.⁹⁹ Echter, aangezien op grond van de Deense wetgeving de winst van de buitenlandse vaste inrichting in de belastingheffing werd betrokken, was deze objectieve vergelijkbaarheid alsnog ontstaan.¹⁰⁰ Ten aanzien van de op *Nordea Bank* toegepaste clawback-regeling oordeelde het Hof van Justitie dat dit een beperking van de vrijheid van vestiging vormt, aangezien deze ten nadele van buitenlandse vaste inrichtingen werkt.¹⁰¹ De opgeworpen rechtvaardigingsgronden (evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid en preventie van belastingontwijking) werden afgewezen aangezien de Deense maatregel niet aan de proportionaliteitstoets voldeed.¹⁰²

95 HvJ EG 23 oktober 2008, zaak C-157/07 (*Krankenheim*), r.o. 47-51. Mijns inziens was Oostenrijk gehouden om de vaste inrichting dezelfde mogelijkheden (inclusief termijnen) te bieden tot verliesverrekening als ingezeten vennootschappen. Voor zover een verlies vervolgens verloren zou gaan als gevolg van de verliesverrekeningstermijnen van Oostenrijk zou Duitsland hiervoor niet verantwoordelijk zijn gelet op de precisering van het begrip 'definitieve verliezen' in HvJ EU 7 november 2013, zaak C-322/11 (*K*), r.o. 76-78 (zie ook hiervoor).

96 Zie voor kritiek, met name met betrekking tot de motivering: M. Lang, 'Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line?', *European Taxation* 2014/12, p. 530-540, p. 531.

97 Dit laatste is immers een maatregel die minder ver gaat, aangezien ondernemingen aldus ten minste een cashflowvoordeel wordt gegeven. A-G Sharpston was in haar conclusie van 14 februari 2008 in zaak C-414/06 (*Lidl Belgium*), punt 21-25 gelet hierop van mening dat een zuivere objectvrijstelling een 'volstrekt onevenredig middel' is. Het Hof van Justitie oordeelde in andere zin (zie hiervoor).

98 HvJ EU 17 juli 2014, zaak C-48/13 (*Nordea Bank*), r.o. 8-13.

99 Hiermee wijkt het Hof namelijk af van de benadering in HvJ EG 15 mei 2008, zaak C-414/06 (*Lidl Belgium*) waarin (impliciet) nog objectieve vergelijkbaarheid werd aangenomen als uitgangspunt ten aanzien van verliezen van buitenlandse vaste inrichtingen (waarvoor in dat arrest een objectvrijstelling werd gehanteerd door de woonstaat). Zie ook hierna over deze ontwikkelingen in rechtspraak.

100 HvJ EU 17 juli 2014, zaak C-48/13 (*Nordea Bank*), r.o. 24.

101 HvJ EU 17 juli 2014, zaak C-48/13 (*Nordea Bank*), r.o. 21-22.

102 HvJ EU 17 juli 2014, zaak C-48/13 (*Nordea Bank*), r.o. 30-39.

Voor de uitkomst van het Nordea Bank-arrest was van groot belang dat Denemarken de verrekeningsmethode hanteert ter voorkoming van dubbele belasting.¹⁰³ Hierdoor kon geen succesvol beroep worden gedaan op de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid en de samenhang van het belastingstelsel ter rechtvaardiging.¹⁰⁴ Door middel van de verrekeningsmethode werden namelijk winsten en verliezen van buitenlandse vaste inrichtingen door Denemarken op dezelfde manier belast als binnenlandse inkomsten (met een verrekening voor de feitelijk betaalde buitenlandse belastingen). Hierdoor ontbrak de vereiste symmetrie om de eerder verleende verliesaftrek te mogen terugnemen.¹⁰⁵ Dit laatste werd bevestigd in het nadien gewezen Timac Agro-arrest.

6.3.2.3 Timac Agro: clawback-regeling toegestaan (vrijstellingsmethode)

De zaak Timac Agro betrof een vergelijkbare clawback-regeling als in Nordea Bank, zij het dat de woonstaat (Duitsland) in dat geval de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud hanteerde voor winst uit buitenlandse vaste inrichtingen. Deze voor 1997 en 1998 geldende Duitse regeling¹⁰⁶ stond verrekening van verliezen van buitenlandse vaste inrichtingen als uitgangspunt toe (via een grondslag- en progressievoorbehoud), maar voorzag in een bijtelling hiervan indien de desbetreffende vaste inrichting ophield te bestaan.¹⁰⁷ De Duitse vennootschap Timac Agro werd geconfronteerd met deze regeling toen zij haar vaste inrichting in Oostenrijk in 2005 omzette in een dochtervennootschap. De vaste inrichting was in de jaren 1997-2005, met uitzondering van 2000 en 2005, verliesgevend geweest.

In lijn met eerdere rechtspraak stelde het Hof van Justitie vast dat deze regeling tot een nadelige behandeling leidt van buitenlandse vaste inrichtingen, aangezien de clawback-sanctie niet van toepassing is voor binnenlandse filialen. Dit kan ondernemingen ontmoedigen om in het buitenland activiteiten te gaan ontplooiën en bijgevolg vormt dit een beperking van de vrijheid van vestiging.¹⁰⁸ Deze beperking ten aanzien van de verliesaftrek is niet gerechtvaardigd op grond van een objectief situatieverschil tussen binnenlandse en buitenlandse vaste inrichtingen. Het Hof overwoog hierbij, in lijn met het

103 Idem: R. Papotti & C. Setti, 'The ECJ Decision in Timac Agro (Case C-388/14): Another Properly Shaped Piece in the ECJ's Tax Loss Puzzle', *European Taxation* 2016/6, p. 246-254, p. 250. Dat de methode ter voorkoming van dubbele belasting relevant is werd door Van den Broek reeds bepleit in zijn proefschrift. Zie J.J. van den Broek, *Cross-Border Mergers within the EU. Proposals to Remove the Remaining Obstacles*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2011, p. 395-398.

104 Laatstgenoemde rechtvaardigingsgrond was overigens niet aangevoerd door de lidstaten in het Nordea Bank-arrest.

105 Zie met name HvJ EU 17 juli 2014, zaak C-48/13 (*Nordea Bank*), r.o. 33, 36 en de verklaring voor recht. Uit het dictum volgt namelijk dat de vrijheid van vestiging zich verzet tegen de onderhavige terugneemregeling voor eerder in aftrek genomen verliezen van buitenlandse vaste inrichtingen, 'voor zover de eerste lidstaat zowel de door deze inrichting vóór de overdracht ervan gemaakte winst belast, als de winst die voortvloeit uit de bij deze overdracht gerealiseerde meerwaarde'. In gelijke zin: I. Vande Velde, 'How Does the CJEU's Case Law on Cross-Border Loss Relief Apply to Cross-Border Mergers and Divisions?', *EC Tax Review* 2016/3, p. 132-145, p. 140.

106 Met ingang van belastingjaar 1999 werd een objectvrijstelling toegepast voor inkomsten uit buitenlandse vaste inrichtingen. De tweede prejudiciële vraag in Timac Agro betrof of de hieruit resulterende weigering om buitenlandse verliezen in aanmerking te nemen in overeenstemming was met de vrijheid van vestiging. Zie hierover paragraaf 6.3.3.1.

107 Door overdracht aan een derde, omzetting tot een aparte entiteit of staking van de activiteiten. Zie HvJ EU 17 december 2015, zaak C-388/14 (*Timac Agro*), r.o. 4.

108 HvJ EU 17 december 2015, zaak C-388/14 (*Timac Agro*), r.o. 23-25.

Nordea Bank-arrest, dat deze categorieën in beginsel niet vergelijkbaar zijn ten aanzien van de door een lidstaat getroffen maatregelen ter voorkoming van dubbele belasting.¹⁰⁹ Echter, aangezien de Duitse wetgeving de buitenlandse vaste inrichting voor de aftrek van verliezen heeft gelijkgesteld met een binnenlands filiaal, ontstaat alsnog objectieve vergelijkbaarheid.¹¹⁰ Hierdoor was sprake van een verboden beperking van de vrijheid van vestiging, behoudens rechtvaardiging op grond van de *rule of reason*.

Anders dan in het Nordea Bank-arrest kon de clawback-regeling in dit geval echter wel worden gerechtvaardigd. Dit op grond van de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid, de noodzaak de samenhang van het belastingstelsel te waarborgen en het voorkomen van belastingontduiking. Het Hof overwoog dienaangaande dat als gevolg van het belastingverdrag tussen Duitsland en Oostenrijk de winst uit de vaste inrichting is toegewezen aan bronstaat Oostenrijk. Duitsland heeft als gevolg hiervan geen heffingsbevoegdheid uitgeoefend ten aanzien van deze inkomsten en zou dan ook moeten worden toegestaan om de eerder ten laste van het binnenlandse inkomen gebrachte buitenlandse verliezen in te halen. Middels de toegepaste clawback-regeling is het mogelijk om 'de symmetrie tussen het recht op belastingheffing over de inkomsten en de mogelijkheid tot aftrek van de verliezen veilig te stellen en derhalve om een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de betrokken lidstaten te verzekeren'.¹¹¹ Het beroep op de samenhang van het belastingstelsel slaagde op vrijwel dezelfde gronden, waarbij het Hof nogmaals sprak over de symmetrische logica tussen de eerdere verleende verliesaftrek en het nadien heropnemen ervan in de winst.¹¹² De toepassing van de Duitse clawback-regeling was, anders dan die in de zaak Nordea Bank, dan ook gerechtvaardigd. Dit onder voorbehoud van eventuele definitieve verliezen, hetgeen door het Hof ter beoordeling van de nationale rechter werd gelaten.¹¹³

Het verschil in uitkomst van de zaken Nordea Bank en Timac Agro komt niet voort uit de systematiek van de toegepaste clawback-regelingen. Die was onder de Deense en Duitse regeling namelijk vergelijkbaar. Het relevante verschil is gelegen in de wijze waarop beide staten belastingjurisdictie uitoefenden over de inkomsten uit de buitenlandse vaste inrichtingen.¹¹⁴ De Deense verrekeningsmethode (in het Nordea Bank-arrest) zorgde ervoor dat buitenlandse winsten en verliezen gelijk werden behandeld als binnenlandse inkomsten (met verrekening van buitenlandse belasting): beide werden door Denemarken onderworpen aan belastingheffing. Duitsland paste (in het Timac Agro-arrest) echter een vrijstellingsmethode toe, zij het met grondslagvoorbehoud (waardoor de tijdelijke aftrek van buitenlandse verliezen mogelijk werd). Hierdoor bestond alleen in het tweede geval symmetrie ten aanzien van de behandeling van het buitenlands inkomen: uiteindelijk

109 HvJ EU 17 december 2015, zaak C-388/14 (*Timac Agro*), r.o. 27.

110 HvJ EU 17 december 2015, zaak C-388/14 (*Timac Agro*), r.o. 28. Het Hof herhaalt aldus zijn eerdere overwegingen uit het Nordea Bank-arrest. Zie HvJ EU 17 juli 2014, zaak C-48/13 (*Nordea Bank*), r.o. 21-22.

111 HvJ EU 17 december 2015, zaak C-388/14 (*Timac Agro*), r.o. 36-38.

112 HvJ EU 17 december 2015, zaak C-388/14 (*Timac Agro*), r.o. 41. Zie ook HvJ EG 23 oktober 2008, zaak C-157/07 (*Krankenheim*), r.o. 42.

113 HvJ EU 17 december 2015, zaak C-388/14 (*Timac Agro*), r.o. 53-57.

114 Vergelijk: R. Papotti & C. Setti, 'The ECJ Decision in *Timac Agro* (Case C-388/14): Another Properly Shaped Piece in the ECJ's Tax Loss Puzzle', *European Taxation* 2016/6, p. 246-254, p. 249-250.

werd dit effectief buiten de Duitse heffingsgrondslag gelaten.¹¹⁵ Gelet hierop kon de clawback-regeling uit het *Timac Agro*-arrest worden gerechtvaardigd op grond van dwingende redenen van algemeen belang, maar die uit het *Nordea Bank*-arrest niet.

6.3.2.4 Tussenconclusie

Uit het vorenstaande volgt meer in algemene zin dat zowel een inhaalregeling (*Krankenheim*) als een clawback-regeling (*Timac Agro*) kan worden gerechtvaardigd bij toepassing van een vrijstellingsmethode ten aanzien van buitenlandse inkomsten. Indien een lidstaat echter de *verrekeningsmethode* hanteert ter voorkoming van dubbele belasting, is toepassing van een clawback-regeling niet aanvaardbaar (*Nordea Bank*). Mijns inziens volgt uit het *Nordea Bank*-arrest echter geenszins dat bij toepassing van een verrekeningsmethode een inhaalregeling (waarbij de eerder in aanmerking genomen buitenlandse verliezen nadien worden verrekend met werkelijk genoten buitenlandse winsten) niet is toegestaan. In dat laatste geval belast de woonstaat immers het werkelijke wereldwijde inkomen, waarbij de inhaalregeling 'slechts' tot gevolg heeft dat de mogelijkheden tot verrekening van de buitenlandse belasting worden beperkt (via de tweede limiet). In dat geval betreft het in feite de vraag of een woonstaat mag volstaan met een *ordinary credit*, hetgeen in het *Gilly*-arrest niet in strijd werd geacht met de verkeersvrijheden.¹¹⁶

Hoewel de bovenstaande rechtspraak is gewezen op het terrein van de vennootschapsbelasting, bieden de arresten tevens richtsnoeren voor de EU-rechtelijke vereisten die gelden voor inhaal- en clawback-regelingen voor natuurlijke personen. Zoals eerder is opgemerkt, stelt het Hof van Justitie in bepaalde gevallen strengere eisen aan de behandeling van natuurlijke personen in vergelijking met rechtspersonen. Desalniettemin verwacht ik dat het Hof van Justitie de toepassing van inhaal- en clawback-regelingen eveneens zal toestaan bij natuurlijke personen. Dit onder meer gelet op het feit dat in het *K*-arrest het hanteren van een objectvrijstelling voor buitenlandse negatieve inkomsten kon worden gerechtvaardigd volgens het Hof (behoudens definitieve verliezen).¹¹⁷ De toepassing van een dergelijke zuivere objectvrijstelling vormt een verdergaande maatregel dan het tijdelijk toestaan van aftrek voor buitenlandse negatieve inkomsten (die onder omstandigheden op een later moment worden teruggenomen). Gelet op het voorgaande zie ik vooralsnog geen reden om aan te nemen dat het toepassen van een inhaal- of clawback-regeling niet is toegestaan bij natuurlijke personen (inwoners). Dit geldt naar mijn mening eveneens voor niet-inwoners in Schumacker-situaties, mits dergelijke regelingen voor hen onder gelijke voorwaarden als voor inwoners zouden gelden.¹¹⁸

115 In gelijke zin: M. den Toom & H. van den Broek, 'The Freedom of Establishment and Recapture of PE Losses under the Merger Directive', *European Taxation* 2018/2-3, p. 63-72, p. 64-65.

116 HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-336/96 (*Gilly*), r.o. 48.

117 Zie HvJ EU 7 november 2013, zaak C-322/11 (*K*) en paragraaf 6.3.1.7 en 6.3.1.8.

118 Dit is overeenkomstig mijn conclusie ten aanzien van de Unierechtelijke aanvaardbaarheid van het hanteren van een objectvrijstelling voor negatieve buitenlandse inkomsten van niet-inwoners (i.e. buiten de werkstaat). Zie paragraaf 6.3.1.8 (slot).

6.3.3 Definitieve verliezen

Hiervoor is het voorbehoud ten aanzien van zogenoemde definitieve verliezen veelvuldig benoemd. Zoals uit de behandelde rechtspraak blijkt, kunnen lidstaten het weigeren van grensoverschrijdende verliesaftrek in veel gevallen in beginsel rechtvaardigen. Indien echter sprake is van definitieve verliezen, dan zou een dergelijke weigering in strijd komen met het proportionaliteitsbeginsel. Uit het standaardarrest Marks & Spencer volgt dat onder die omstandigheden verrekening van buitenlandse verliezen alsnog moet worden toegestaan. Hoewel deze rechtspraak initieel louter vennootschapsbelastingzaken betrof, is sinds het K-arrest duidelijk dat dit leerstuk eveneens van belang is voor de bepaling van de Unierechtelijke vereisten ten aanzien van grensoverschrijdende verliesverrekening voor natuurlijke personen.¹¹⁹ De exacte inhoud en reikwijdte van het begrip 'definitieve verliezen' is echter nog niet uitgekristalliseerd.¹²⁰

Uit het Marks & Spencer-arrest, dat verliesaftrek voor een moedermaatschappij ten aanzien van haar buitenlandse dochtermaatschappijen betrof, volgt dat hiervoor vereist is dat 'de (...) dochtervennootschap de in haar vestigingsstaat bestaande mogelijkheden van verliesverrekening heeft uitgeput'.¹²¹ Hierbij dient te worden gekeken naar het lopende belastingjaar alsmede de verrekeningsmogelijkheden in eerdere en toekomstige jaren. Er is evenmin sprake van een definitief verlies indien de verliezen kunnen worden verrekend door een derde (bijvoorbeeld aan wie de dochtervennootschap is overgedragen).¹²²

Uit latere rechtspraak blijkt dat het begrip 'definitieve verliezen' beperkt wordt uitgelegd. Uit het hiervoor behandelde K-arrest en de zaak Commissie/Verenigd Koninkrijk volgt namelijk onder meer dat de verliesverrekeningstermijn van de bronstaat¹²³ hierbij niet doorslaggevend is.¹²⁴ Zo had de in Finland woonachtige K onder de Franse wetgeving geen enkele mogelijkheid om het verlies uit de verkoop van zijn Franse woning in aanmerking te laten nemen. Desondanks was geen sprake van een definitief verlies. Aangezien in Frankrijk

119 HvJ EU 7 november 2013, zaak C-322/11 (K), r.o. 76-82 (zie ook hierna).

120 Zie hierover o.a. M. Lang, 'Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line?', *European Taxation* 2014/12, p. 530-540, D. Pezzella, 'Final Losses under EU Tax Law: Proposal for a Better Approach', *European Taxation* 2014/2-3, p. 71-79 en L. Cerioni, 'The Never-Ending Issue of Cross-Border Loss Compensation within the EU: Reconciling Balanced Allocation of Taxing Rights and Cross-Border Ability-to-Pay', *EC Tax Review* 2015/5, p. 268-280, M. Danish, 'What Remains of the Marks & Spencer Exception for Final Losses? – Examining the Impact of Commission v. United Kingdom (Case C-172/13)', *European Taxation* 2015/9, p. 417-422 en I. Vande Velde, 'How Does the CJEU's Case Law on Cross-Border Loss Relief Apply to Cross-Border Mergers and Divisions?', *EC Tax Review* 2016/3, p. 132-145. Ook na HvJ EU 19 juni 2019, zaak C-607/17 (*Memira Holding*) en HvJ EU 19 juni 2019, zaak C-608/17 (*Holmen*) bestaat nog onduidelijkheid ten aanzien van de vraag op welke wijze dient te worden vastgesteld c.q. aangetoond dat sprake is van definitieve verliezen. Zie in dit verband de aantekening van *Redactie Vakstudie Nieuws* bij de voornoemde arresten in V-N 2019/32.9 en V-N 2019/32.10.

121 HvJ EG 13 december 2005, zaak C-446/03 (*Marks & Spencer*), r.o. 55.

122 HvJ EG 13 december 2005, zaak C-446/03 (*Marks & Spencer*), r.o. 55-56.

123 De staat waar het verlies is geleden.

124 HvJ EU 7 november 2013, zaak C-322/11 (K) en HvJ EU 3 februari 2015, zaak C-172/13 (*Commissie/Verenigd Koninkrijk*). In gelijke zin: L. Cerioni, 'The Never-Ending Issue of Cross-Border Loss Compensation within the EU: Reconciling Balanced Allocation of Taxing Rights and Cross-Border Ability-to-Pay', *EC Tax Review* 2015/5, p. 268-280, p. 271-272. Zie ook D. Pezzella, 'Final Losses under EU Tax Law: Proposal for a Better Approach', *European Taxation* 2014/2-3, p. 71-79, p. 75 en 77-78 die dit reeds betoogde op basis van het *Krankenheim*-arrest.

nooit de mogelijkheid had bestaan om het verlies uit de verkoop van het onroerend goed te verrekenen, was van het uitputten hiervan geen sprake volgens het Hof.¹²⁵ Indien Finland desondanks zou moeten toestaan dat het buitenlandse verlies wordt afgetrokken van de in deze lidstaat belastbare winst, zou dit erop neerkomen dat deze lidstaat de negatieve gevolgen moet dragen die voortvloeien uit de toepassing van de belastingregeling die is vastgesteld door de lidstaat van de ligging van het onroerend goed. Uit het K-arrest volgt dan ook dat indien de wetgeving van de andere lidstaat niet voorziet in de mogelijkheid om negatieve inkomsten uit een bepaalde bron in aanmerking te nemen, geen sprake is van definitieve verliezen en dit element derhalve niet van belang is voor de proportionaliteitstoets van de wetgeving van de woonstaat in dit verband.¹²⁶

In het latere arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk is meer in algemene zin bevestigd dat beperkte verliesverrekeningstermijnen in de bronstaat op zichzelf niet leiden tot definitieve verliezen in de zin van de rechtspraak. Deze inbreukprocedure had betrekking op de implementatie van het Marks & Spencer-arrest in de Britse wetgeving, die volgens de Europese Commissie te strikte eisen stelde aan ondernemingen. Hierbij was onder meer de relevantie van de verliesverrekeningstermijn van de vestigingsstaat van de dochtermaatschappij een punt van geschil. Het Hof van Justitie oordeelde dienaangaande dat 'uit vaste rechtspraak volgt (...) dat de definitieve aard van door een niet-ingezeten dochter geleden verliezen in de zin van punt 55 van het arrest Marks & Spencer niet kan voortvloeien uit het feit dat de lidstaat waar die dochteronderneming is gevestigd de mogelijkheid uitsluit om verliezen naar volgende jaren over te dragen (zie arrest K, punten 75-79 en aldaar aangehaalde rechtspraak). In dat geval kan de lidstaat van de moedermaatschappij de grensoverschrijdende groepsaftrek dus weigeren zonder dat hij daarmee artikel 49 VWEU schendt'.¹²⁷

Vervolgens overwoog het Hof dat 'verliezen van een niet-ingezeten dochteronderneming slechts als definitief kunnen worden bestempeld in de zin van punt 55 van het arrest Marks & Spencer (...) indien deze onderneming geen inkomsten meer heeft in de lidstaat waar zij is gevestigd. Zolang deze dochteronderneming – zelfs maar minieme – inkomsten blijft ontvangen, bestaat immers een mogelijkheid dat de geleden verliezen nog kunnen worden verrekend met toekomstige winst die wordt geboekt in de lidstaat waar deze onderneming is gevestigd'.¹²⁸

Het Verenigd Koninkrijk had met een concreet voorbeeld aangetoond dat het definitieve verliezen accepteert van een vennootschap indien zij vlak na het einde van het belastingjaar waarin zij verliezen heeft geleden, haar commerciële activiteiten heeft gestaakt en alle activa waarmee haar inkomsten zijn gerealiseerd heeft vervreemd. Naar het oordeel van

125 HvJ EU 7 november 2013, zaak C-322/11 (K), r.o. 76-77.

126 HvJ EU 7 november 2013, zaak C-322/11 (K), r.o. 78-82. Idem: M. Lang, 'Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line?', *European Taxation* 2014/12, p. 530-540, p. 534 die kritisch is over deze benadering van het Hof.

127 HvJ EU 3 februari 2015, zaak C-172/13 (Commissie/Verenigd Koninkrijk), r.o. 32-33. Nadien opnieuw bevestigd in HvJ EU 17 december 2015, zaak C-388/14 (Timac Agro), r.o. 54.

128 HvJ EU 3 februari 2015, zaak C-172/13 (Commissie/Verenigd Koninkrijk), r.o. 36. Dit onder verwijzing naar HvJ EU 21 februari 2013, zaak C-123/11 (Oy A), r.o. 53-54. Zie ook HvJ EU 12 juni 2018, zaak C-650/16 (Bevola), r.o. 60-64 waarin dit principe ook is bevestigd ten aanzien van buitenlandse vaste inrichtingen.

het Hof van Justitie was de wetgeving aldus in overeenstemming met de vereisten uit het Marks & Spencer-arrest.¹²⁹

De Britse wetgeving ging overigens ervan uit dat de omvang van de definitieve verliezen moet worden vastgesteld conform de fiscale maatstaven van het Verenigd Koninkrijk en niet die van het vestigingsland van de desbetreffende dochtervennootschap.¹³⁰ De juistheid van deze benadering, althans dat geen groter bedrag hoeft te worden verrekend, ligt gezien het gebod tot nationale behandeling voor de hand en is door het Hof van Justitie eerder bevestigd in het Oy A-arrest.¹³¹ De infractieprocedure had dan ook terecht geen betrekking op dit onderdeel van de wetgeving.

Samenvattend leid ik aan bovenstaande rechtspraak af dat van definitieve verliezen slechts sprake kan zijn indien in een bepaalde lidstaat geen activiteiten meer worden uitgeoefend, waardoor de mogelijkheid van toekomstige positieve inkomsten is uitgesloten. De enkele omstandigheid dat de verliesverrekeningstermijn in een andere staat ontoereikend is, leidt echter niet tot het ontstaan van een definitief verlies. Het feit dat in grensoverschrijdende situaties als gevolg hiervan verliezen kunnen verdampen, leidt als zodanig niet tot strijdigheid met het Unierecht. In feite gaat het bij definitieve verliezen dan ook met name om liquidatie- en stakingsverliezen.

Het is de vraag wat dit betekent voor de fiscale behandeling van buitenlandse negatieve inkomsten van niet-inwoners (natuurlijke personen) in Schumacker-situaties. Op basis van de hiervoor behandelde jurisprudentie zal ten aanzien van deze categorie belastingplichtigen niet snel sprake zijn van definitieve verliezen. Uit de rechtspraak volgt immers dat een beperking in de verliesverrekeningstermijn in de andere staat (in Schumacker-situaties:

129 HvJ EU 3 februari 2015, zaak C-172/13 (*Commissie/Verenigd Koninkrijk*), r.o. 37-38.

130 Deze benadering was eerder ook gevolgd door de partijen in de zaak Marks & Spencer. Zie HvJ EG 13 december 2005, zaak C-446/03 (*Marks & Spencer*), r.o. 22. Destijds had het Hof zich niet uitgelaten over de wijze waarop de omvang van de definitieve verliezen moet worden vastgesteld.

131 HvJ EU 21 februari 2013, zaak C-123/11 (*Oy A*), r.o. 57-61. In de literatuur is de vraag opgeworpen in hoeverre de wetgeving van de bronstaat kan leiden tot een *verlaging* van het maximaal in de woonstaat (van de moedermaatschappij) te verrekenen definitieve verlies. Zie hierover M. Danish, 'What Remains of the Marks & Spencer Exception for Final Losses? – Examining the Impact of Commission v. United Kingdom (Case C-172/13)', *European Taxation* 2015/9, p. 417-422, p. 421-422. Zie in dit verband ook de nadien gewezen arresten HvJ EU 19 juni 2019, zaak C-607/17 (*Memira Holding*) en HvJ EU 19 juni 2019, zaak C-608/17 (*Holmen*). Uit het Holmen-arrest volgt dat de lidstaat van een moedermaatschappij geen rekening hoeft te houden met verliezen van een (te liquideren) buitenlandse *kleindochter*onderneming, tenzij alle vennootschappen tussen de om groepsaftrek verzoekende moedermaatschappij en de kleindochteronderneming die de mogelijk als definitief te beschouwen verliezen heeft geleden, in dezelfde lidstaat zijn gevestigd. In laatstgenoemde situatie dient door de moedermaatschappij tevens te worden aangetoond dat de verliezen van de kleindochteronderneming niet alsnog in economische zin kunnen worden benut (bijvoorbeeld door deze over te dragen aan een derde). Indien de moedermaatschappij slaagt in het leveren van dit bewijs, dan is het bij de beoordeling van het definitieve karakter van de verliezen 'niet relevant in welke mate de verliesgevende vennootschap werd beperkt in haar mogelijkheid om verliezen naar toekomstige belastingjaren over te dragen, of in welke mate een beperking is gesteld aan de mogelijkheid om de verliezen van de dochteronderneming over te dragen aan andere, eveneens in de lidstaat van de verliesgevende dochteronderneming gevestigde, entiteiten van dezelfde groep' (r.o. 44). Dergelijke wettelijke beperkingen voor verliesverrekening in de andere lidstaat leiden derhalve niet tot een verlaging van het in de woonstaat van de moedermaatschappij te verrekenen definitieve verlies (in verband met de liquidatie van een buitenlandse (klein)dochtermaatschappij).

de woonstaat¹³²) niet tot gevolg heeft dat sprake is van een definitief verlies.¹³³ Daarnaast zal bij natuurlijke personen in de woonstaat in de regel de mogelijkheid blijven bestaan dat aldaar op termijn nog positieve inkomsten worden gegenereerd.¹³⁴ Naar verwachting zal het begrip 'definitieve verliezen' in de toekomst dan ook geen prominente rol gaan spelen binnen de Schumacker-doctrine.

6.3.3.1 *Timac Agro en Bevola: objectieve (on)vergelijkbaarheid*

Uit het eerder besproken Timac Agro-arrest leek te volgen dat lidstaten onder omstandigheden zelfs in het geheel geen rekening behoeven te houden met definitieve verliezen van buitenlandse vaste inrichtingen. Naast de eerder besproken clawback-regeling was in deze zaak namelijk ook de later ingevoerde Duitse objectvrijstelling onderwerp van geschil. De prejudiciële procedure betrof in feite dan ook twee periodes. Tot 1999 werd door Duitsland een grondslagvoorbehoud toegepast voor winsten en verliezen uit buitenlandse vaste inrichtingen (met latere toepassing van inhaal- en clawback-regelingen, zie hiervoor¹³⁵). Met ingang van belastingjaar 1999 werden dergelijke buitenlandse inkomsten, die op basis van een belastingverdrag mogen worden belast in de andere staat, echter volledig vrijgesteld van belastingheffing in Duitsland (zuivere objectvrijstelling). Met de verliezen uit de Oostenrijkse vaste inrichting van Timac Agro werd vanaf 1999 dan ook geen rekening gehouden.

Het Hof van Justitie oordeelde dat onder dergelijke omstandigheden geen sprake is van objectieve vergelijkbaarheid ten aanzien van de verliezen uit de buitenlandse vaste inrichting.¹³⁶ Dit op basis van de omstandigheid dat de inkomsten uit de Oostenrijkse vaste inrichting op grond van het belastingverdrag exclusief ter heffing waren toegewezen aan Oostenrijk.¹³⁷ In de woorden van het Hof:

“65. In casu moet worden vastgesteld dat, aangezien de resultaten van een vaste inrichting in Oostenrijk niet onder de fiscale bevoegdheid van de Bondsrepubliek Duitsland vallen, zodat het in Duitsland niet langer is toegestaan de verliezen van die vaste inrichting af te trekken, de situatie van een dergelijke vaste inrichting niet vergelijkbaar is met die van een vaste inrichting in Duitsland, wat betreft de door de Bondsrepubliek Duitsland vastgestelde maatregelen om de dubbele belasting op de winst van een ingezeten vennootschap te voorkomen of te beperken”.

Als gevolg van de afwezigheid van objectieve vergelijkbaarheid was reeds hierdoor geen sprake van strijdigheid met de vrijheid van vestiging. Tot rechtvaardiging op grond van

132 Bijzondere driehoekssituaties daargelaten.

133 Dit ligt ook voor de hand aangezien de woonstaat gelet op de arresten AMID en Mertens in beginsel gehouden is te voorzien in een doorschuifregeling voor geleden binnenlandse verliezen (indien deze optreden in samenloop met buitenlandse positieve inkomsten). Zie paragraaf 5.3.4 alsmede HvJ EG 14 december 2000, zaak C-141/99 (AMID) en HvJ EG 12 september 2002, zaak C-431/01 (Mertens).

134 Dit kan uiteraard anders zijn in bijvoorbeeld situaties van emigratie of overlijden.

135 Zie paragraaf 6.3.2.3.

136 HvJ EU 17 december 2015, zaak C-388/14 (Timac Agro), r.o. 64-66. Dit in navolging van de conclusie van A-G Wathelet van 3 september 2015, zaak C-388/14 (Timac Agro), punt 73-76.

137 Zie HvJ EU 17 december 2015, zaak C-388/14 (Timac Agro), r.o. 59-61 (voor de beschrijving van deze situatie) en r.o. 64-66 (voor de gevolgen die het Hof hieraan verbindt). In gelijke zin: R. Papotti & C. Setti, 'The ECJ Decision in Timac Agro (Case C-388/14): Another Properly Shaped Piece in the ECJ's Tax Loss Puzzle', *European Taxation* 2016/6, p. 246-254, p. 251.

dwingende maatregelen van algemeen belang bestaat dan geen noodzaak, waardoor de aanwezigheid van eventuele definitieve verliezen (als onderdeel van de proportionaliteitstoets) niet werd beoordeeld.¹³⁸ Of uit het Timac Agro-arrest daadwerkelijk een uitzondering volgt op de verplichtingen ten aanzien van definitieve verliezen valt echter te betwijfelen. Dit gelet op de overige rechtspraak op dit gebied.¹³⁹

Onder meer de verhouding tot het eerdere Lidl Belgium-arrest is opvallend en roept vragen op. In dat arrest uit 2008 werd ten aanzien van dezelfde Duitse objectvrijstelling nog geoordeeld dat sprake was van een beperking van de vrijheid van vestiging (die uiteindelijk kon worden gerechtvaardigd).¹⁴⁰ Hierbij werd objectieve vergelijkbaarheid derhalve wel (impliciet) aangenomen door het Hof van Justitie en werd de aanwezigheid van definitieve verliezen onderzocht.¹⁴¹

De vraag rijst of een relevant verschil bestaat tussen het rechtskader van de twee zaken dan wel dat het Hof van Justitie thans een andere lijn volgt. In beide zaken was het inkomen uit de buitenlandse vaste inrichting op basis van het belastingverdrag ter heffing toegewezen aan de andere staat, waarbij de vrijstellingsmethode was voorgeschreven ter voorkoming van dubbele belastingheffing. Daarnaast gold dezelfde objectvrijstelling onder Duits nationaal recht. Een verschil is dat in de zaak Timac Agro in het protocol (bij het verdrag Duitsland-Oostenrijk) was overeengekomen dat verliezen in aanmerking moeten worden genomen in de staat van de vaste inrichting. Dit betrof echter een uitwerking van het non-discriminatieartikel en heeft dan ook niet de strekking de heffingsrechten c.q. belastingjurisdictie van Duitsland te beperken.¹⁴² In dit kader merk ik op dat het rechtskader in het Timac Agro-arrest onvolledig is. Hierin is ten aanzien van het voorkomingsartikel namelijk slechts vermeld dat 'in Oostenrijk belastbare inkomsten geen grondslag van de Duitse belastingheffing [zijn]'.¹⁴³ In het relevante belastingverdrag tussen Duitsland en Oostenrijk is echter wel de mogelijkheid opgenomen om een progressievoorbehoud toe te passen voor de buitenlandse inkomsten.¹⁴⁴ Aldus was dit artikel in lijn met de voorkomingsbepaling in de zaak Lidl Belgium. Dit is van belang aangezien het Hof van Justitie in het K-arrest ten aanzien van een naar strekking identiek voorkomingsartikel nog expliciet

138 In gelijke zin: P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 782 en 794, R. Papotti & C. Setti, 'The ECJ Decision in Timac Agro (Case C-388/14): Another Properly Shaped Piece in the ECJ's Tax Loss Puzzle', *European Taxation* 2016/6, p. 246-254, p. 251 (voetnoot 55) en M. Lang, 'Double Taxation Conventions in the Case Law of the CJEU', *Intertax* 2018/3, p. 181-193, p. 189. Anders: M. den Toom & H. van den Broek, 'The Freedom of Establishment and Recapture of PE Losses under the Merger Directive', *European Taxation* 2018/2-3, p. 63-72, p. 71 die reeds uit het Timac Agro-arrest afleidden dat eventuele definitieve verliezen alsnog in aanmerking moesten worden genomen (ook onder de wetgeving vanaf 1999).

139 In het bijzonder het nadien door de Grote Kamer gewezen Bevola-arrest van 12 juni 2018, zaak C-650/16 (*Bevola*). Dit arrest wordt hierna eveneens behandeld.

140 HvJ EG 15 mei 2008, zaak C-414/06 (*Lidl Belgium*), r.o. 23-27.

141 HvJ EG 15 mei 2008, zaak C-414/06 (*Lidl Belgium*), r.o. 44-51. Zie hierover tevens de conclusie van A-G Wathelet van 3 september 2015, zaak C-388/14 (*Timac Agro*), punt 35.

142 Maar om aanvullende rechten toe te kennen aan belastingplichtigen en met name te voorzien in een gelijke behandeling van vaste inrichtingen in de andere verdragsstaat (zie art. 24 van het desbetreffende belastingverdrag).

143 Zie HvJ EU 17 december 2015, zaak C-388/14 (*Timac Agro*), r.o. 7.

144 Op basis van art. 23 lid 1 onderdeel b van het belastingverdrag. In het opgenomen rechtskader is de verwijzing naar deze sub-bepaling opgenomen, maar de tekst ervan niet.

overwoog dat een dergelijke bepaling niet verhinderde dat de woonstaat rekening hield met buitenlandse verliezen (met objectieve vergelijkbaarheid als gevolg).¹⁴⁵

Uit de rechtsoverwegingen in het Timac Agro-arrest volgt echter dat het Hof van Justitie mogelijk heeft aangenomen dat Duitsland geen enkele heffingsbevoegdheid had als gevolg van het belastingverdrag ('de resultaten van [de] vaste inrichting in Oostenrijk niet onder de fiscale bevoegdheid van de Bondsrepubliek Duitsland vallen') en hierdoor geen sprake was van objectieve vergelijkbaarheid.¹⁴⁶ Dit uitgangspunt kan door het Hof overigens zijn ontleend aan de verwijzingsbeslissing, waaruit volgde dat Oostenrijk exclusief heffingsbevoegd was ten aanzien van de vaste inrichting.¹⁴⁷ Het verschil ten opzichte van het rechtskader in de arresten Lidl Belgium en K zit dan in de onmogelijkheid tot het toepassen van een progressie- en grondslagvoorbehoud in de zaak Timac Agro.¹⁴⁸

Uit het later gewezen Bevola-arrest lijkt echter te volgen dat dit niet betekent dat in dergelijke gevallen een uitzondering geldt op de verplichting om *definitieve verliezen* in aanmerking te nemen.¹⁴⁹ Dit arrest betrof de Deense vennootschapsbelasting, waaronder als uitgangspunt een objectvrijstelling werd toegepast voor inkomsten uit buitenlandse vaste inrichtingen. Het Hof van Justitie oordeelde dat deze regeling in strijd kwam met de vrijheid van vestiging, voor zover het definitieve verliezen betrof. Daarbij werd de eerdere rechtspraak uit de arresten Nordea Bank en Timac Agro nader verklaard en genuanceerd door het Hof.

De feiten van de casus waren als volgt. De in Denemarken gevestigde vennootschap Bevola had haar onderneming deels in Finland uitgevoerd door middel van een vaste richting. In 2009 werden deze activiteiten gestaakt en werd bij het sluiten van het Finse filiaal een verlies geleden van – omgerekend – circa € 375.000. Bevola kon dit verlies in Denemarken niet in aftrek brengen op de belastbare grondslag, aangezien onder die wetgeving een objectvrijstelling gold voor dit inkomen. Dit zou anders zijn geweest indien Bevola had gekozen voor het stelsel van de internationale gezamenlijke aanslag. Onder dat alternatieve regime zouden tevens alle buitenlandse dochtermaatschappijen en vaste inrichting in Denemarken in de belastingheffing zijn betrokken. Hierdoor zouden dan in beginsel de wereldwijde winsten en verliezen in aanmerking zijn genomen in Denemarken (met toepassing van de verrekeningsmethode ter voorkoming van dubbele belasting).

Het Hof van Justitie oordeelde dat de behandeling van Bevola leidde tot een nadeel ten opzichte van vennootschappen met binnenlandse vaste inrichtingen.¹⁵⁰ Hoewel Denemarken een (zuivere¹⁵¹) objectvrijstelling hanteerde, kon bovenstaande beperking van de vrijheid van vestiging niet worden gerechtvaardigd door een objectief situatieverschil.¹⁵² Dit lijkt in tegenspraak met de overwegingen in de arresten Nordea Bank en Timac Agro, waarbij de objectieve vergelijkbaarheid was gekoppeld aan het feit of de desbetreffende lidstaat

145 HvJ EU 7 november 2013, zaak C-322/11 (K), r.o. 44-48.

146 HvJ EU 17 december 2015, zaak C-388/14 (Timac Agro), r.o. 65.

147 HvJ EU 17 december 2015, zaak C-388/14 (Timac Agro), r.o. 16 en 59-60.

148 In gelijke zin: R. Papotti & C. Setti, 'The ECJ Decision in Timac Agro (Case C-388/14): Another Properly Shaped Piece in the ECJ's Tax Loss Puzzle', *European Taxation* 2016/6, p. 246-254, p. 250.

149 HvJ EU 12 juni 2018, zaak C-650/16 (Bevola).

150 HvJ EU 12 juni 2018, zaak C-650/16 (Bevola), r.o. 21-29.

151 Zowel buitenlandse winsten als buitenlandse verliezen werden geheel buiten aanmerking gelaten voor de bepaling van de in Denemarken verschuldigde belasting.

152 HvJ EU 12 juni 2018, zaak C-650/16 (Bevola), r.o. 30-40.

buitenlandse vaste inrichtingen aan belastingheffing had onderworpen.¹⁵³ Het Hof besteedde hier specifiek aandacht aan en overwoog dat uit die rechtspraak niet kan worden afgeleid dat bij het hanteren van een objectvrijstelling onder de nationale wetgeving automatisch geen sprake is van objectieve vergelijkbaarheid. Dit laatste moet namelijk worden bepaald met inachtneming van het doel van de betrokken nationale bepaling. De arresten Nordea Bank en Timac Agro mogen dan ook niet in die zin worden begrepen dat wanneer de nationale belastingwetgeving twee situaties op verschillende wijze behandelt, deze situaties niet als vergelijkbaar kunnen worden aangemerkt, aldus het Hof.¹⁵⁴ In die arresten 'heeft het Hof alleen geoordeeld dat het zich niet over het doel van de betrokken nationale bepalingen diende te buigen wanneer deze bepalingen vaste inrichtingen in het buitenland en op het nationale grondgebied gelegen vaste inrichtingen uit belastingoogpunt op dezelfde wijze behandelen'.¹⁵⁵ Vervolgens beoordeelde het Hof de situatie van Bevola in het licht van de van toepassing zijnde Deense wetgeving:

"36. In het onderhavige geval kunnen volgens § 8, lid 2, van de wet betreffende de vennootschapsbelasting de inkomsten en uitgaven die aan een in een andere lidstaat gelegen vaste inrichting moeten worden toegerekend, slechts onder het belastbare inkomen van een Deense vennootschap worden opgenomen indien de betrokken vennootschap krachtens § 31 A van deze wet heeft gekozen voor het stelsel van internationale gezamenlijke aanslag. Deze wettelijke regeling beoogt dubbele belastingheffing over de winst en de keerzijde daarvan, namelijk dubbele aftrek van het verlies van Deense vennootschappen met dergelijke vaste inrichtingen, te voorkomen. Het is dus de situatie van deze vennootschappen die moet worden vergeleken met die van de Deense vennootschappen met vaste inrichtingen in Denemarken.

37. Het Hof heeft dienaangaande geoordeeld dat, ter zake van de door een lidstaat vastgestelde maatregelen om dubbele belastingheffing over de winst van een ingezeten vennootschap te voorkomen of te beperken, vennootschappen met een vaste inrichting in een andere lidstaat in beginsel niet in een situatie verkeren die vergelijkbaar is met die van vennootschappen met een ingezeten vaste inrichting (zie in die zin arresten van 17 juli 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punt 24, en 17 december 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punt 27).

38. Ter zake van het verlies dat moet worden toegerekend aan een niet-ingezeten vaste inrichting die haar activiteiten heeft beëindigd en waarvan het verlies niet kon en niet meer kan worden afgetrokken van haar belastbare winst in de lidstaat waar zij haar activiteiten uitoefende, is de situatie van een ingezeten vennootschap met een dergelijke vaste inrichting echter niet verschillend van die van een ingezeten vennootschap met een ingezeten vaste inrichting, ten aanzien van het voorkomen van dubbele aftrek van het verlies.

¹⁵³ HvJ EU 17 juli 2014, zaak C-48/13 (Nordea Bank), r.o. 24 en HvJ EU 17 december 2015, zaak C-388/14 (Timac Agro), r.o. 27 en 64. Zie in dit kader ook HvJ EU 11 september 2014, zaak C-47/12 (Kronos International), r.o. 81-86 waarin eveneens een objectief verschil werd aangenomen voor buitenlandse dividenden (welke inkomsten krachtens een belastingverdrag werden vrijgesteld) ten opzichte van dividenden van binnenlandse dochtermaatschappijen (waarvoor een verrekeningsmethode gold). Gelet hierop behoeft Duitsland geen teruggaaf voor buitenlandse dividendbelasting te verlenen, terwijl restitutie van Duitse dividendbelasting wel plaatsvond. Kronos had verliezen geleden waardoor de verrekeningsmethode (waarbij teruggaaf plaatsvond van de dividendbelasting) een cashflowvoordeel opleverde. Deze beperking van het vrije verkeer was volgens het Hof gerechtvaardigd op grond van het objectieve verschil (als gevolg van de niet-onderworpenheid van het buitenlandse inkomen).

¹⁵⁴ HvJ EU 12 juni 2018, zaak C-650/16 (Bevola), r.o. 32-35.

¹⁵⁵ HvJ EU 12 juni 2018, zaak C-650/16 (Bevola), r.o. 34.

39. Ten slotte dient te worden beklemtoond dat de betrokken nationale bepalingen, die zijn vastgesteld om dubbele belastingheffing over de winst en dubbele aftrek van het verlies van een niet-ingezeten vaste inrichting te voorkomen, meer algemeen erop zijn gericht ervoor te zorgen dat de belasting die een vennootschap met een dergelijke vaste inrichting moet betalen, is afgestemd op haar financiële draagkracht. Welnu, de financiële draagkracht van een vennootschap met een niet-ingezeten vaste inrichting die een definitief verlies heeft geleden, wordt op dezelfde wijze aangetast als die van een vennootschap met een ingezeten vaste inrichting die verlies heeft geleden. De twee situaties zijn dus ook wat dit betreft objectief vergelijkbaar, zoals de advocaat-generaal in punt 59 van zijn conclusie heeft uiteengezet.”

Gelet op het doel van de wetgeving is naar het oordeel van het Hof sprake van objectieve vergelijkbaarheid als het gaat om definitieve verliezen van buitenlandse vaste inrichtingen. Vervolgens oordeelde het Hof van Justitie dat het nadeel van de objectvrijstelling kan worden gerechtvaardigd voor zover het gaat om lopende verliezen (op grond van de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid, de samenhang van het belastingstelsel en het voorkomen van dubbele verliesverrekening).¹⁵⁶ Voor definitieve verliezen ontstaat echter strijdigheid met het proportionaliteitsbeginsel.¹⁵⁷ Denemarken was derhalve gehouden om de definitieve verliezen uit de buitenlandse vaste inrichting van Bevola in aanmerking te nemen.¹⁵⁸

Bovenstaand oordeel van het Hof roept de vraag op of het Timac Agro-arrest hiermee op dit onderdeel achterhaald is. Anders gezegd, of de uitzondering ten aanzien van definitieve verliezen die ogenschijnlijk volgde uit dat eerdere arrest, kennelijk toch niet bestaat. A-G Campos Sánchez-Bordona, wiens conclusie werd gevolgd door het Hof, verklaarde het verschil mede met het argument dat het in de zaak Timac Agro niet zou gaan om definitieve verliezen.¹⁵⁹ Mijns inziens kan dit het verschil echter bezwaarlijk verklaren, reeds aangezien het Hof bij de eerste prejudiciële vraag in de zaak Timac Agro wel expliciet inging op het bestaan van definitieve verliezen (en dit aan het oordeel van de nationale rechter overliet).¹⁶⁰ Daarnaast had de verwijzende rechter in die zaak expliciet gevraagd naar de eventuele verplichting tot verrekening van definitieve verliezen onder het stelsel met de objectvrijstelling.¹⁶¹ Het Hof oordeelde echter dat geen sprake was van strijd met Unierecht wanneer het heffingsrecht op basis van een belastingverdrag exclusief was toegewezen aan de andere staat.¹⁶² Dit laatste was in Bevola niet het geval. Daar ging het immers om een objectvrijstelling die voortkwam uit het *nationale recht*. Zou dit het verschil

¹⁵⁶ HvJ EU 12 juni 2018, zaak C-650/16 (*Bevola*), r.o. 41-53.

¹⁵⁷ HvJ EU 12 juni 2018, zaak C-650/16 (*Bevola*), r.o. 57-59. Het Hof merkt in dit kader op dat ‘wanneer er geen enkele mogelijkheid meer is om het verlies van de niet-ingezeten vaste inrichting af te trekken in de lidstaat waar deze zich bevindt, het risico van dubbele verliesverrekening namelijk niet [bestaat]’ (r.o. 59).

¹⁵⁸ Waarbij de voorwaarden uit het Marks & Spencer-arrest voor het vaststellen van de omvang van het definitieve verlies ‘mutatis mutandis van toepassing [zijn] op het door niet-ingezeten vaste inrichtingen geleden verlies’ (r.o. 64).

¹⁵⁹ Zie de conclusie van A-G Campos Sánchez-Bordona van 17 januari 2018, zaak C-650/16 (*Bevola*), punt 56-57.

¹⁶⁰ De eerste prejudiciële vraag betrof derhalve dezelfde opgeheven vaste inrichting. Het verschil tussen de vragen kwam slechts voort uit de afwijkende wetgeving voor de eerdere belastingjaren.

¹⁶¹ HvJ EU 17 december 2015, zaak C-388/14 (*Timac Agro*), r.o. 18 (tweede prejudiciële vraag).

¹⁶² HvJ EU 17 december 2015, zaak C-388/14 (*Timac Agro*), r.o. 65. Dit werd tevens benoemd in het dictum.

kunnen verklaren?¹⁶³ Of zou bij nader inzien ook in een situatie zoals die van Timac Agro de definitieve verliezen alsnog in aftrek moeten worden gebracht? Oftewel, moet uit het Bevola-arrest van de Grote Kamer worden afgeleid dat het Hof alsnog 'om' is gegaan?

Uit Bevola volgt in ieder geval duidelijk dat een objectvrijstelling in *de nationale wetgeving* niet afdoet aan de verplichting om definitieve verliezen in aanmerking te nemen. Dit is in lijn met het K-arrest, waarin een beperking van het vrije verkeer werd aangenomen aangezien, hoewel nationaalrechtelijk geen heffingsrecht werd uitgeoefend, het belastingverdrag hieraan niet in de weg stond.¹⁶⁴ Het oordeel in het Timac Agro-arrest is met enige moeite dan ook te verenigen met het Bevola-arrest, maar ook in dat geval zijn de situaties waarin geen rekening hoeft te worden gehouden met definitieve verliezen beperkt tot die waarin het heffingsrecht op grond van het belastingverdrag *exclusief* is toegewezen aan de andere staat. Dit is slechts in uitzonderingssituaties het geval.

De Timac Agro-uitzondering is derhalve achterhaald of beperkt tot bijna theoretische proporties (gezien de eis van exclusieve toewijzing aan de bronstaat op grond van het belastingverdrag). Mijns inziens ligt het echter voor de hand dat een verplichting tot verrekening van definitieve verliezen door het Hof zal worden opgelegd ongeacht de verdeling van het heffingsrecht in de belastingverdragen. Dit gelet op de motivering van de Grote Kamer in het Bevola-arrest, waarin het Hof bijzondere aandacht besteedt aan het nuanceren van de eerdere rechtspraak en de objectieve vergelijkbaarheid beoordeelt vanuit de 'financiële draagkracht' van de vennootschap. In dit licht is het waarschijnlijk dat ten aanzien van definitieve verliezen ook de toewijzingsregels van de belastingverdragen buiten toepassing zullen worden gelaten om te zorgen dat de verliezen uiteindelijk *ergens* in aanmerking worden genomen. Ook in situaties zoals in het Marks & Spencer-arrest was het heffingsrecht over het inkomen van de buitenlandse dochtermaatschappij immers exclusief toegewezen aan de andere lidstaat (in de terminologie van de belastingverdragen: 'slechts belastbaar'). In die omstandigheden was dit voor het Hof evenmin een bezwaar om objectieve vergelijkbaarheid aan te nemen.¹⁶⁵ Mijns inziens kan het weigeren van *definitieve verliezen* uit buitenlandse bronnen derhalve niet worden gerechtvaardigd op grond van een objectief situatieverschil (en evenmin door dwingende redenen van algemeen belang).

6.3.4 Conclusies grensoverschrijdende verliesaftrek natuurlijke personen

Het Unierecht vereist niet dat lidstaten verliezen uit buitenlandse bron zonder meer op gelijke wijze als binnenlandse verliezen in aanmerking nemen bij de belastingheffing. De fiscale jurisdictie die een lidstaat uitoefent c.q. kan uitoefenen is hierbij namelijk van belang. Naar aanleiding van de rechtspraak van het Hof kunnen in dit verband verschillende situaties worden onderscheiden voor onbeperkt belastingplichtigen (*inwoners*).

¹⁶³ A-G Wathelet had in dit kader betoogd dat dit een relevant verschil vormt aangezien het in dat geval de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten betreft, 'welke bevoegdheidsverdeling noodzakelijkerwijs plaatsvindt vóór de uitoefening van die heffingsbevoegdheid'. Zie de conclusie van A-G Wathelet van 3 september 2015, zaak C-388/14 (*Timac Agro*), punt 75-76 en voetnoot 48. A-G Wathelet had echter als uitgangspunt aangenomen dat geen sprake was van definitieve verliezen.

¹⁶⁴ HvJ EU 7 november 2013, zaak C-322/11 (*K*), r.o. 44-46.

¹⁶⁵ HvJ EG 13 december 2005, zaak C-446/03 (*Marks & Spencer*), r.o. 36-40.

Indien een lidstaat een objectvrijstelling toepast voor buitenlands negatief inkomen, dan is sprake van een beperking van het vrije verkeer. Deze beperking kan echter worden gerechtvaardigd voor zover het reguliere (lopende) verliezen betreft. Dit op grond van de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid en de samenhang van het belastingstelsel als ongeschreven rechtvaardigingsgronden (*K*) dan wel op grond van een objectief situatieverschil (*Timac Agro*).¹⁶⁶ Ten aanzien van definitieve verliezen geldt echter dat hiervoor alsnog objectieve vergelijkbaarheid wordt aangenomen en kan het weigeren hiervan niet worden gerechtvaardigd op grond van dwingende redenen van algemeen belang, aangezien dit onder die omstandigheden onevenredig is (*Bevola*). Bij toepassing van een zuivere objectvrijstelling onder de nationale wetgeving is het uitsluiten van buitenlandse verliezen derhalve in beginsel aanvaardbaar (i.e. met uitzondering van definitieve verliezen).

Indien lidstaten bij de belastingheffing echter rekening houden met positief inkomen uit een bepaalde buitenlandse bron, dan kunnen zij het buiten aanmerking laten van negatief inkomen uit dezelfde bron niet rechtvaardigen (met name *Ritter-Coulais* en *K*). Of een lidstaat die slechts een progressievoorbehoud toepast voor buitenlandse positieve inkomsten zou kunnen volstaan met het in aanmerking nemen van de negatieve inkomsten voor de tariefstoepassing dan wel tevens een grondslagvoorbehoud zou moeten toestaan, is door het Hof van Justitie tot op heden nog niet expliciet bepaald.¹⁶⁷ Naar mijn mening zou het symmetrisch behandelen van buitenlands positief en negatief inkomen in dit kader echter voldoende moeten zijn om strijdigheid met het Unierecht te voorkomen (onder voorbehoud van definitieve verliezen).

Indien lidstaten buitenlandse negatieve inkomsten in aftrek toestaan, betekent dit niet automatisch dat zij deze grondslagvermindering definitief moeten toekennen. Zowel het toepassen van een inhaalregeling (waarbij eerder verleende buitenlandse verliesaftrek wordt ingehaald ter grootte van later genoten buitenlandse positieve inkomsten, *Krankenheim*) als een clawback-regeling (terugname van eerdere verleende verliezen bij beëindiging belastingplicht ter zake van de buitenlandse bron, *Timac Agro*) kan worden gerechtvaardigd bij toepassing van een vrijstellingsmethode ter voorkoming van dubbele

¹⁶⁶ Gelet de ontwikkeling in de rechtspraak, meer specifiek de arresten *Nordea Bank*, *Timac Agro* en *Bevola*, zal het Hof tegenwoordig naar verwachting in dergelijke gevallen in beginsel een objectief situatieverschil aannemen (i.e. voor lopende verliezen). Voor definitieve verliezen ligt dit echter anders (gezien het *Bevola*-arrest).

¹⁶⁷ Uit het *K*-arrest wordt dit niet zonder meer duidelijk. Enerzijds zou een bevestigend antwoord a contrario kunnen worden gebaseerd op de overwegingen dat Finland de buitenlandse inkomsten niet belaste *noch anderszins in aanmerking nam* (HvJ EU 7 november 2013, zaak C-322/11 (*K*), r.o. 53 en 67). Anderzijds werd in het *Lidl Belgium*-arrest het cursief opgenomen deel inzake het progressievoorbehoud niet onderzocht c.q. benoemd en werd het weigeren van een grondslagvoorbehoud voor buitenlandse verliezen eveneens gerechtvaardigd geacht (HvJ EG 15 mei 2008, zaak C-414/06 (*Lidl Belgium*), r.o. 28-34). Daarbij is echter weer de vraag in hoeverre het Hof dezelfde lijn volgt voor natuurlijke personen en rechtspersonen (gezien het belang van de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie van de eerstgenoemde groep, zie bijvoorbeeld het verschil tussen de arresten *Futura* en *Renneberg*). Het *Renneberg*-arrest geeft ook geen duidelijkheid op dit punt aangezien in dat geval aan inwoners reeds een grondslagvoorbehoud voor buitenlandse verliezen werd toegestaan. De arresten *Ritter-Coulais* en *Lakebrink* verschaffen evenmin uitsluitel aangezien deze zaken slechts de tariefstoepassing betroffen. Het *Busley*-arrest had duidelijkheid kunnen bieden, zij het dat in dat arrest de relevante rechtvaardigingsgronden niet zijn aangevoerd en het rechtskader onvolledig was (waardoor argumenten op basis van de samenhang van het belastingstelsel niet aan de orde lijken te zijn gekomen).

belasting. Indien een lidstaat echter de *verrekeningsmethode* hanteert, is toepassing van een clawback-regeling niet aanvaardbaar (*Nordea Bank*). Dit aangezien de woonstaat in dat geval buitenlandse positieve inkomsten daadwerkelijk in de belastingheffing betreft¹⁶⁸, waardoor het toepassen van een clawback-regeling voor negatief inkomen inconsistent zou zijn. Mijns inziens is het toepassen van een inhaalregeling echter wel toegestaan, ook als de verrekeningsmethode van kracht is.

In de bovengenoemde gevallen waarbij het later terugnemen van de verleende aftrek toelaatbaar is, berust de rechtvaardiging hiervan met name op de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid en de samenhang van het belastingstelsel. Ook hierbij geldt echter het voorbehoud voor zogenoemde definitieve verliezen; een dergelijke aftrek dient te worden gehonoreerd. Dit begrip wordt in de rechtspraak beperkt uitgelegd. Hiervan zal dan ook slechts sprake zijn indien in een bepaalde lidstaat geen activiteiten meer worden uitgeoefend, waardoor de mogelijkheid van toekomstige positieve inkomsten aldaar is uitgesloten. Het enkele feit dat in een andere staat een bepaald verlies niet verrekenbaar is dan wel een verliesverrekeningstermijn in een andere staat ontoereikend is, leidt niet tot het ontstaan van een definitief verlies in de zin van rechtspraak (o.a. *K* en *Commissie/Verenigd Koninkrijk*). Het feit dat in grensoverschrijdende situaties als gevolg hiervan verliezen kunnen verdampen leidt dan ook niet als zodanig tot strijdigheid met het Unierecht. In feite gaat het bij definitieve verliezen dan ook met name om liquidatie- en stakingsverliezen.

Met betrekking tot beperkt belastingplichtigen (*niet-inwoners*) zijn lidstaten op grond van het territorialiteitsbeginsel in principe niet gehouden rekening te houden met negatief inkomen uit buitenlandse bronnen (*Futura*). Dit is echter anders voor natuurlijke personen die zich in een Schumacker-situatie bevinden (*Lakebrink* en *Renneberg*). Dit verschil in de rechtspraak kan worden verklaard door de belangrijke rol die de persoonlijke en gezinssituatie (de volledige fiscale draagkracht) speelt bij laatstgenoemde groep (anders dan bij rechtspersonen). In Schumacker-situaties gelden de Unierechtelijke verplichtingen ten aanzien van buitenlandse negatieve inkomsten naar mijn mening in gelijke zin als bij inwoners. Dit betekent dat het hanteren van een zuivere objectvrijstelling voor buitenlandse bronnen, net als in het *K*-arrest, ook ten aanzien van buitenlandse belastingplichtigen kan worden gerechtvaardigd (behoudens definitieve verliezen). Immers, in Schumacker-situaties dient een niet-inwoner een gelijke behandeling te ontvangen ten opzichte van een inwoner (bij wie dan evenmin rekening wordt gehouden met eventuele negatieve inkomsten uit buitenlands onroerend goed). Deze benadering wordt ondersteund door de arresten *Lakebrink* en *Renneberg*, waarin herhaaldelijk de vergelijking werd gemaakt met een inwoner die aftrek werd verleend ten aanzien van zijn *buitenlandse* onroerende zaken.

Het bovenstaande geldt mijns inziens eveneens ten aanzien van de mogelijkheden om inhaal- en clawback-regelingen toe te passen op niet-inwoners. Ook dergelijke regelingen zouden onder gelijke voorwaarden als voor inwoners toegepast moeten kunnen worden. De uitzondering voor definitieve verliezen zal hierbij binnen de Schumacker-doctrine waarschijnlijk geen grote rol gaan spelen. Dit aangezien voor natuurlijke personen in de

¹⁶⁸ Zij het met verrekening van de buitenlandse belasting (vrijwel altijd met inachtneming van een tweede limiet: een *ordinary credit*).

woonstaat in de regel de mogelijkheid zal bestaan dat aldaar op termijn nog positieve inkomsten worden gegenereerd.¹⁶⁹

6.4 Conclusie en samenvatting

De Unierechtelijke verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen rust slechts op een werkstaat indien een belastingplichtige aan de Schumacker-criteria voldoet.¹⁷⁰ Hiervan is sprake indien de woonstaat 'de persoonlijke en gezinssituatie van een belastingplichtige voor de belastingheffing niet in aanmerking kan nemen wegens gebrek aan voldoende belastbaar inkomen, terwijl met die situatie elders [in een werkstaat] wel rekening kan worden gehouden omdat de belanghebbende daar voldoende inkomen ontvangt' (zie hoofdstuk 4). In essentie dienen lidstaten niet-inwoners onder dergelijke omstandigheden een inwonersbehandeling te verlenen en alle belastingvoordelen toe te kennen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie (in ruime zin: de volledige fiscale draagkracht). Aldus is het optreden van een *klassieke* Schumacker-situatie naar mijn mening een omslagpunt, waarbij de primaire verantwoordelijkheid van de woonstaat in beginsel *volledig* overgaat op de werkstaat.¹⁷¹ Als echter sprake is van een Schumacker-situatie waarbij het inkomen in meerdere werkstaten wordt verdiend, dan bestaat deze verplichting voor ieder van de werkstaten (voor zover dit lidstaten zijn), naar evenredigheid van het aldaar belastbare deel van het wereldinkomen (*fractionele* Schumacker-situatie).

Mijns inziens geldt hierbij dat eventuele belastingvoordelen die door andere staten worden verleend, slechts van belang zijn in het kader van de rechtvaardigingsgronden. Dit overeenkomstig de benadering die uit het De Groot-arrest volgt ten aanzien van de verplichtingen van de woonstaat.¹⁷² Lidstaten, waaronder werkstaten in Schumacker-situaties, dienen immers te verzekeren dat de persoonlijke en gezinssituatie van een grensoverschrijdende werknemer volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen. In dit kader zou een werkstaat in een klassieke Schumacker-situatie derhalve als uitgangspunt alle belastingvoordelen moeten verlenen. De werkstaat mag hierbij terugtreden voor zover een andere lidstaat rekening houdt met de persoonlijke en gezinssituatie, mits dit laatste is verzekerd middels een belastingverdrag hetzij de weigering van de belastingvoordelen plaatsvindt op grond van een onderling verband in de wetgeving van de werkstaat (overeenkomstig het Imfeld-arrest). In mijn visie betreft dit aldus een logische en symmetrische toepassing van de bilaterale en unilaterale De Groot-excepties. Op deze manier krijgt een niet-inwoner in een Schumacker-situatie een nationale behandeling op dit punt.¹⁷³ Voor *fractionele* Schumacker-situaties is het bovenstaande mutatis mutandis van toepassing.

169 Dit kan uiteraard anders zijn in bijvoorbeeld situaties van emigratie of overlijden.

170 Behoudens bijzondere situaties waarin een beroep kan worden gedaan op het leerstuk van meestbegunstiging. In dat geval is het immers niet noodzakelijk dat sprake is van een Schumacker-situatie. Zie hierover paragraaf 7.2.

171 Meer specifiek de *Unierechtelijke* verplichtingen in dit kader. Om deze aftrekposten in Schumacker-situaties daadwerkelijk te weigeren zou dit in het nationale recht van de desbetreffende woonstaat moeten worden vastgelegd (anders zouden belastingplichtigen daar nog steeds (gedeeltelijk) aanspraak op kunnen maken).

172 De verplichtingen die op de woonstaat rusten met betrekking tot de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie behoudens gevallen waarin sprake is van een Schumacker-situatie.

173 Aangenomen dat voor inwoners dezelfde De Groot-excepties worden toegepast.

Hierbij dient als uitgangspunt een evenredig deel van de aftrek te worden verleend door de verschillende werkstaten, waarbij een werkstaat een verlaging hiervan zou kunnen rechtvaardigen indien anders in totaliteit ongerechtvaardigde dubbele voordelen zouden ontstaan (meer dan volledige inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie). Dit zou bijvoorbeeld kunnen optreden indien een andere werkstaat de persoonlijke en gezinssituatie volledig in aanmerking neemt of de woonstaat meer dan een evenredig deel van de aftrekposten toekent.

Mijns inziens geldt in Schumacker-situaties eveneens een verplichting tot nationale behandeling met betrekking tot grensoverschrijdende verliesverrekening (aftrek van negatieve inkomsten uit buitenlandse bron). Aldus kan het uitsluiten en/of later terugnemen van buitenlandse negatieve inkomsten ook in Schumacker-situaties naar mijn mening onder voorwaarden worden gerechtvaardigd. Dit gelet op de rechtspraak van het Hof van Justitie in dit kader ten aanzien van inwoners. De lidstaten zijn hierbij meer in algemene zin vrij om bijvoorbeeld een objectvrijstelling of een vrijstellingsmethode (met progressie- en/of grondslagvoorbehoud) te hanteren ter voorkoming van dubbele belasting, mits hierbij de nadere vereisten uit de rechtspraak worden geëerbiedigd (waaronder de uitzondering voor definitieve verliezen).

Nadere vereisten op grond van de rechtspraak van het HvJ EU

7.1 Inleiding

In dit hoofdstuk worden enkele nadere vereisten uit de jurisprudentie behandeld. Dit betreft allereerst de vraag in hoeverre onderscheid tussen niet-inwoners uit verschillende lidstaten ook verboden is gelet op het vrije verkeer van werknemers (zogenoemde horizontale discriminatie). Daarna wordt besproken of een discriminerende regeling van een lidstaat kan worden geneutraliseerd door middel van een alternatief keuzeregime (waarbij op verzoek alsnog een gelijke behandeling wordt verleend). Tot slot wordt ingegaan op de wijze waarop het onderscheid tussen belasting- en socialezekerheidsvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie dient te worden bepaald en onder welke omstandigheden op deze verschillende voordelen recht bestaat. De randvoorwaarden die volgen uit de desbetreffende arresten zijn, in aanvulling op de in hoofdstuk 3 tot en met 6 behandelde rechtspraak, van belang om het totaalbeeld van de Unierechtelijke vereisten vast te stellen met betrekking tot de fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers (hoofdstuk 8).

7.2 Onderscheid tussen belastingplichtigen of inkomsten uit verschillende andere lidstaten (horizontale discriminatie)

In de voorgaande hoofdstukken is de Unierechtelijke aanvaardbaarheid van het onderscheid tussen inwoners en niet-inwoners uitgebreid behandeld (*verticale discriminatie*). Een andere vraag is of onderscheid mag worden gemaakt tussen niet-inwoners uit verschillende lidstaten (*horizontale discriminatie*).¹ Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan belastingvoordelen die Nederland toekent aan inwoners van België, maar niet aan belastingplichtigen die in Duitsland wonen. Dit vraagstuk is met name belangrijk aangezien in de bilaterale belastingverdragen voordelen (alleen) worden toegekend aan inwoners van de andere verdragsluitende staat, bijvoorbeeld een verlaagd tarief of bepaalde subjectgebonden

1 Zie over dit onderscheid onder meer G.W. Kofler & C.P. Schindler, “Dancing with Mr. D”: The ECJ’s Denial of Most-Favoured-Nation Treatment in the “D” case’, *European Taxation* 2006/12, p. 530-540, S. van Thiel, ‘Why the European Court of Justice should interpret Directly Applicable Community Law as a Right to Most-Favoured Nation Treatment and a Prohibition of Double Taxation’, in: D. Weber (red.), *The Influence of European Law on Direct Taxation, EUCOTAX series on European Taxation*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2007, p. 75-138, p. 88 e.v. en H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 571-585 (randnr. 641-651).

belastingvoordelen. Aangezien deze afspraken per belastingverdrag kunnen verschillen, heeft dit tot gevolg dat lidstaten, op grond van de belastingverdragen, niet-inwoners uit verschillende staten afwijkend behandelen. Enerzijds is dit inherent aan de wederkerigheid van bilaterale afspraken. Anderzijds kan dit leiden tot een verstoring van de gemeenschappelijke markt zonder binnengrenzen. Ook los van de belastingverdragen hanteren lidstaten soms voorwaarden in de nationale wetgeving die (direct of indirect) onderscheid maken tussen verschillende groepen niet-inwoners. Men kan zich afvragen in hoeverre een dergelijk fiscaal onderscheid is toegestaan gelet op de verkeersvrijheden of dat het Unierecht vereist dat zulke voordelen in dat geval ook worden toegekend aan belastingplichtigen uit andere lidstaten.² In dit kader wordt gesproken over het recht van meestbegunstiging of het verbod op horizontale discriminatie.³

7.2.1 D-zaak: onderscheid op grond van een belastingverdrag

Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie volgt dat het enkele feit dat aan inwoners van een bepaalde lidstaat fiscale voordelen worden toegekend *op grond van een belastingverdrag*, niet betekent dat deze tegemoetkoming ook aan inwoners van andere lidstaten moet worden verleend. Dit gelet op de wederkerigheid die ten grondslag ligt aan belastingverdragen. Mits het voordeel in kwestie daar niet van kan worden losgekoppeld, maar daarvan integrerend deel uitmaakt, hoeft de toekenning van een dergelijk voordeel niet te worden uitgebreid tot inwoners van andere lidstaten. Dit volgt onder meer uit het eerder besproken D-arrest.⁴

Zoals eerder behandeld was D. woonachtig in Duitsland en wenste hij in Nederland in aanmerking te komen voor de belastingvrije som voor de vermogensbelasting. Zijn Nederlandse onroerende zaken maakten ongeveer 10% van zijn wereldwijde vermogen uit. Gelet hierop had hij in Nederland geen recht op de voor inwoners geldende belastingvrije som. Deze basisaftrek werd echter wel toegekend aan voor het overige (i.e. behoudens woonplaats) vergelijkbare inwoners van België. Dit op grond van het belastingverdrag tussen Nederland en België (1970).

Het Hof van Justitie oordeelde dat Nederland niet gehouden was deze verdragsvoordelen ook toe te kennen aan belastingplichtigen die geen inwoners van België zijn (zoals D.). Het Hof merkte hierover op dat 'het feit dat deze wederkerige rechten en verplichtingen slechts gelden voor personen die ingezetenen zijn van één van de beide verdragsluitende lidstaten een inherent gevolg [is] van bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting. Hieruit volgt dat een belastingplichtige die Belgisch ingezetene is zich met betrekking tot de vermogensbelasting over in Nederland gelegen onroerende zaken niet in dezelfde situatie bevindt als een belastingplichtige die buiten België woont'.⁵ Aangezien het belastingvoordeel in kwestie niet kon worden losgekoppeld van de overeenkomst, is in

2 Die, afgezien van hun woonplaats, in een vergelijkbare situatie verkeren.

3 De Engelstalige term 'most-favoured nation treatment' geeft duidelijker aan waar het om gaat: een behandeling conform inwoners van de meestbegunstigde staat. Vanuit Unierechtelijk perspectief geniet de term 'horizontale discriminatie' mijns inziens echter de voorkeur: het gaat immers om een discriminatieverbod dat voortvloeit uit de verkeersvrijheden (bijvoorbeeld art. 45 lid 2 VWEU). In gelijke zin: A. Cordewener & E. Reimer, 'The Future of Most-Favoured-Nation Treatment in EC Tax Law – Did the ECJ Pull the Emergency Brake without Real Need? – Part 2', *European Taxation* 2006/6, p. 291-306, p. 300-301.

4 HvJ EG 5 juli 2005, zaak C-376/03 (D.), r.o. 58-63.

5 HvJ EG 5 juli 2005, zaak C-376/03 (D.), r.o. 61.

dat geval geen sprake van een verboden beperking van het vrije verkeer door het ontbreken van objectieve vergelijkbaarheid.⁶

Deze rechtspraak is nadien onder meer bevestigd in het Riskin en Timmermans-arrest, waarin het overigens een voordeel betrof dat was opgenomen in een belastingverdrag met een derde land.⁷ In dat arrest ging het niet om het onderscheid tussen twee groepen niet-inwoners (zoals in het D-arrest), maar om het onderscheid tussen buitenlandse dividendinkomsten uit twee verschillende staten. België verleende aan inwoners Riskin en Timmermans geen volledige verrekening van de door Polen ingehouden dividendbelasting, terwijl dit onder belastingverdragen met bepaalde derde landen wel zou worden toegestaan. Het Hof van Justitie oordeelde wederom dat het desbetreffende voordeel niet kan worden beschouwd als een voordeel dat kan worden losgekoppeld van de overige bepalingen van dat verdrag en bijdraagt tot het algehele evenwicht van de wederzijdse verhoudingen tussen de twee verdragsluitende staten.⁸ Hierbij zij opgemerkt dat hoewel het Hof dienaangaande een toetsing uitvoert, hetgeen met name duidelijk was in oudere jurisprudentie, in de rechtspraak tot op heden niet is geoordeeld dat een bepaald voordeel wel kon worden 'losgekoppeld' van de desbetreffende overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting.⁹

Gelet hierop vormt een onderscheid tussen twee groepen niet-inwoners (horizontaal onderscheid) dat voortvloeit uit een belastingverdrag *de facto* als uitgangspunt geen verboden beperking van het vrije verkeer (gezien het objectieve situatieverschil). Dit geldt niet alleen voor de regels inzake de verdeling van de heffingsbevoegdheid, maar tevens ten aanzien van andere verdragsvoordelen (zoals subjectgebonden belastingvoordelen).¹⁰ Deze jurisprudentie van het Hof is hevig bekritiseerd, waarbij onder meer de verstorende werking voor de interne markt en de afwijking van de overige jurisprudentie inzake de verhouding

6 HvJ EG 5 juli 2005, zaak C-376/03 (*D.*), r.o. 62-63.

7 HvJ EU 30 juni 2016, zaak C-176/15 (*Riskin en Timmermans*), r.o. 31-35.

8 HvJ EU 30 juni 2016, zaak C-176/15 (*Riskin en Timmermans*), r.o. 33.

9 Deze toetsing werd het meest uitgebreid uitgevoerd in HvJ EG 12 december 2006, zaak C-374/04 (*ACT Group Litigation*), r.o. 82-94. In de latere rechtspraak besteedde het Hof overigens minder overwegingen aan deze toetsing, hetgeen vragen oproept over de kans dat een voordeel wel zou kunnen worden 'losgekoppeld' van de overige bepalingen van het belastingverdrag.

10 Dat onderscheid op grond van de toewijzingsregels van de belastingverdragen geen beperking van het vrije verkeer vormt, kon reeds worden afgeleid uit HvJ EU 12 mei 1998, zaak C-336/96 (*Gilly*), r.o. 30-35. Uit HvJ EG 5 juli 2005, zaak C-376/03 (*D.*) volgt echter dat dit tevens geldt voor andere voordelen die hier geen betrekking op hebben, zoals belastingvrije sommen die worden toegekend op grond van een wederkerige non-discriminatiebepaling.

tussen de belastingverdragen en het Unierecht worden benadrukt.¹¹ Dit neemt niet weg dat de door het Hof in het D-arrest gekozen benadering inmiddels vaste rechtspraak is.¹²

7.2.2 Sopora: onderscheid op grond van nationaal recht

Uit het Sopora-arrest volgt dat horizontale discriminatie *op grond van nationaal recht* (unilaterale begunstiging) echter niet is toegestaan.¹³

De heer Sopora was woonachtig in Duitsland en werkzaam in Nederland. De zaak betrof de Nederlandse 30%-regeling voor uit het buitenland aangeworven werknemers. Onder voorwaarden kunnen dergelijke werknemers 30% van hun loon als forfaitaire onbelaste kostenvergoeding ontvangen voor extra kosten in verband met de tewerkstelling buiten het land van herkomst (extraterritoriale kosten).¹⁴ Werknemers die niet in aanmerking komen voor dit expatregime kunnen de werkelijke kosten onbelast vergoed krijgen. De 30%-regeling werd geweigerd aan Sopora, omdat hij niet voldeed aan het vereiste dat hij, kort gezegd, voorafgaand aan zijn tewerkstelling in Nederland op meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens woonachtig was. Deze nieuwe voorwaarde is geïntroduceerd om werknemers uit de grensregio uit te sluiten van de 30%-regeling. Dit vanuit de gedachte dat deze groep minder extraterritoriale kosten heeft, gelet op de relatief beperkte afstand tot de werkplek.¹⁵

Het 150-kilometercriterium heeft in beginsel tot gevolg dat werknemers afkomstig uit België en Luxemburg alsmede gedeelten van Duitsland, Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk, niet in aanmerking komen voor de 30%-regeling. De Nederlandse regelgeving zorgt derhalve voor een onderscheid tussen dergelijke belastingplichtigen en inwoners uit andere EU-lidstaten. Het Hof van Justitie bevestigde in het Sopora-arrest dat dit inderdaad kan leiden tot een beperking van het vrije verkeer.¹⁶

11 Zie bijvoorbeeld S. van Thiel, 'Why the European Court of Justice should interpret Directly Applicable Community Law as a Right to Most-Favoured Nation Treatment and a Prohibition of Double Taxation', in: D. Weber (red.), *The Influence of European Law on Direct Taxation, EUCOTAX series on European Taxation*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2007, p. 75-138, p. 102-107. Hij betoogt onder meer dat het Hof aldus *de facto* een (horizontale) discriminatie accepteert indien dit wordt overeengekomen middels een belastingverdrag, terwijl uit vaste rechtspraak volgt dat de belastingverdragen in overeenstemming met het Unierecht moeten worden uitgevoerd alsmede dat wederkerigheid geen grond is om een gelijke behandeling te weigeren. Zie bijvoorbeeld HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*), r.o. 50-51 en HvJ EG 28 januari 1986, zaak 270/83 (*Commissie/Frankrijk*), r.o. 26. Daarnaast vindt uitbreiding van verdragsvoordelen wel plaats in situaties van *verticale* discriminatie. Zo volgt uit het Saint Gobain-arrest dat belastingvoordelen die lidstaten op grond van een belastingverdrag toekennen aan inwoners, wel moeten worden uitgebreid en toegekend aan niet-inwoners in een objectief vergelijkbare situatie (in casu moest Duitsland gelet hierop verdragsvoordelen toekennen voor een Duitse vaste inrichting (van een Franse vennootschap) met betrekking tot aan deze vaste inrichting toerekenbare dividenden uit o.a. de VS). Deze uitbreiding van de voordelen uit het belastingverdrag tussen Duitsland en de Verenigde Staten (in casu deelnemingsvrijstelling) was verplicht gelet op het beginsel van nationale behandeling. Zie HvJ EG 21 september 1999, zaak C-307/97 (*Saint-Gobain*), r.o. 55-60.

12 Zie HvJ EU 30 juni 2016, zaak C-176/15 (*Riskin en Timmermans*), r.o. 31-35.

13 HvJ EU 24 februari 2015, zaak C-512/13 (*Sopora*).

14 Zie art. 31a lid 2 onderdeel e Wet LB 1964.

15 MvT, *Kamerstukken II 2011/12*, 33 003, nr. 3, p. 40.

16 HvJ EU 24 februari 2015, zaak C-512/13 (*Sopora*), r.o. 25.

“25. (...) Gelet op de tekst van artikel 45, lid 2, VWEU – dat de afschaffing beoogt van elke discriminatie op grond van nationaliteit ‘tussen de werknemers van de lidstaten’ – gelezen in het licht van artikel 26 VWEU, [moet] ervan uit worden gegaan dat die vrijheid ook discriminatie verbiedt tussen niet-ingezetene werknemers indien deze ertoe leidt dat de onderdanen van bepaalde lidstaten op ongerechtvaardigde wijze worden bevoordeeld ten opzichte van anderen.”

Hoewel het Hof van Justitie met betrekking tot de specifieke nationale maatregel uiteindelijk oordeelde dat geen sprake was van een belemmering van het vrije verkeer van werknemers (geen ongelijke behandeling van objectief vergelijkbare gevallen¹⁷), volgt uit dit arrest duidelijk dat horizontale discriminatie die volgt uit nationale wetgeving verboden is.¹⁸ Een lidstaat kan derhalve niet unilateraal overgaan tot het afwijkend belasten van onderling objectief vergelijkbare niet-inwoners die woonachtig zijn in verschillende lidstaten.¹⁹

Ik merk op dat hoewel het arrest betrekking heeft op het vrije verkeer van werknemers, mede gelet op de eerdere rechtspraak, dit discriminatieverbod mijns inziens evenzeer geldt in relatie tot de overige verkeersvrijheden.²⁰ In hoeverre horizontale discriminatie eveneens verboden is het kader van het associatieverdrag met de EER-staten, is nog niet

17 HvJ EU 24 februari 2015, zaak C-512/13 (*Sopora*), r.o. 32-35. Dit onder het voorbehoud dat de 30%-regeling niet systematisch leidt tot een duidelijke overcompensatie in vergelijking tot de werkelijke extraterritoriale kosten (i.e. de forfaitaire onkostenvergoeding voldoende aansluit bij de feitelijk door de werknemers van buiten het 150-kilometergebied gemaakte kosten).

18 Het *Sopora*-arrest heeft in dit kader duidelijk gemaakt dat HvJ EG 6 december 2007, zaak C-298/05 (*Columbus Container*) door het Hof van Justitie als een bijzondere situatie wordt beschouwd. In dit arrest werd het Duitsland toegestaan om op basis van de nationale wetgeving voor buitenlandse inkomsten een verrekeningsmethode toe te passen (in plaats van de reguliere vrijstellingsmethode) die alleen gold wanneer effectief minder dan 30% belasting werd geheven in de andere staat (en in de praktijk dus alleen voor inkomen uit bepaalde lidstaten). Aldus zorgde deze verrekeningsmethode ervoor dat minimaal 30% belasting werd geheven op deze buitenlandse inkomsten (i.e. bijheffen tot 30% of vrijstellen indien de buitenlandse belastingdruk reeds hoger was). In totaliteit werd dit inkomen dan ook niet zwaarder belast dan inkomsten waarvoor de vrijstellingsmethode gold (aangezien de buitenlandse belasting in dat laatste geval dan reeds 30% overschreed). Per saldo is de uitkomst derhalve hetzelfde als een stelsel waaronder voor alle gevallen een *ordinary credit* wordt verleend voor de buitenlandse belasting.

19 Voorzichtiger: H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 583 (randnr. 651).

20 Dit mede gezien de verwijzing naar de algemene bepaling inzake de interne markt zonder binnengrenzen (art. 26 lid 2 VWEU), maar bovenal gelet op het feit dat het Hof van Justitie de verschillende vrijheden in beginsel zoveel mogelijk uniform uitlegt alsmede de eerdere arresten HvJ EG 12 september 2006, zaak C-196/04 (*Cadbury Schweppes*), r.o. 45-46, HvJ EG 12 december 2006, zaak C-374/04 (*ACT Group Litigation*), r.o. 82-83 (vrijheid van vestiging), HvJ EG 5 juli 2005, zaak C-376/03 (*D.*), r.o. 58-63 en in het bijzonder HvJ EG 20 mei 2008, zaak C-194/06 (*Orange European Small Cap Fund*), r.o. 56 (vrij verkeer van kapitaal) die reeds impliceerden dat een unilaterale horizontale discriminatie een beperking van het primaire Unierecht vormt. In gelijke zin: M. Lang, 'Totgesagte leben länger: Horizontale Vergleichbarkeit und die Verwirklichung des Binnenmarkts', *Steuer und Wirtschaft International* 2016/3, p. 118-133, p. 130 onder verwijzing naar A. Cordewener, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*, Keulen: Otto Schmidt 2002, p. 103 e.v. Zie tevens E.C.C.M. Kemmeren, 'Sopora: A Welcome Landmark Decision on Horizontal Comparison', *EC Tax Review* 2015/4, p. 178-184, p. 182-183 en F.P.G. Potgens, 'Sopora: over horizontale discriminatie en overcompensatie', *NtFR-B* 2015/15 (paragraaf 3).

expliciet bepaald in de rechtspraak.²¹ Naar verwachting zal het antwoord op deze vraag echter bevestigend luiden.²²

7.2.3 Tussenconclusie

Onderscheid tussen niet-inwoners van verschillende lidstaten die zich in een objectief vergelijkbare situatie bevinden, leidt in beginsel tot een beperking van de verkeersvrijheden. Het vrije verkeer van werknemers verbiedt dan ook horizontale discriminatie op grond van nationale wetgeving (unilaterale begunstiging van bepaalde niet-inwoners). Dit ligt anders indien de bevoordeling plaatsvindt op grond van een belastingverdrag, mits het belastingvoordeel in kwestie daar niet van kan worden losgekoppeld maar bijdraagt aan het algemene evenwicht van deze overeenkomst. Uit het D-arrest volgt dat hiervan onder meer sprake is met betrekking tot subjectgebonden belastingvoordelen die gebaseerd zijn op een wederkerig non-discriminatieartikel dat is opgenomen in een belastingverdrag. Een dergelijk onderscheid in behandeling leidt derhalve op zichzelf niet tot een verboden beperking van het vrije verkeer van werknemers. Bijgevolg zijn lidstaten in dat geval niet gehouden om, in situaties waarin niet wordt voldaan aan de Schumacker-criteria, niet-inwoners op grond van het leerstuk van meestbegunstiging alsnog belastingvoordelen te verlenen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie. De toekenning van

21 Een situatie waarin het Hof (tevens) een vergelijking lijkt te maken tussen (andere) EU-lidstaten en EER-staten (en tot een beperking concludeert) is te vinden HvJ EG 11 juni 2009, zaak C-521/07 (*Commissie/Nederland*), r.o. 38-39 en dictum (dubbele vergelijking). In dat geval was echter ook sprake van een verticale discriminatie (Nederlandse investeerders werden ook beter behandeld dan investeerders uit Noorwegen en IJsland). Anderzijds volgt uit HvJ EU 10 februari 2011, gevoegde zaken C-436/08 en C-437/08 (*Haribo en Salinen*), r.o. 48 duidelijk dat onderscheid tussen verschillende derde landen niet verboden is (vrij verkeer van kapitaal), terwijl HvJ EU 30 juni 2016, zaak C-176/15 (*Riskin en Timmermans*), r.o. 24-25 bevestigt dat een nadelige behandeling van inkomsten uit een andere lidstaat in vergelijking met een derde staat wel tot een beperking van het vrije verkeer van kapitaal leidt. Gezien de beperktere reikwijdte van het vrije verkeer van werknemers (in beginsel niet van toepassing ten aanzien van activiteiten in derde landen), bestaat een vergelijkbare Unierechtelijke bescherming in die gevallen niet. Er is immers geen algemeen Unierechtelijk beginsel dat verlangt dat Uniesituaties gelijk moeten worden behandeld aan situaties met derde landen. Zie ook HvJ EG 4 juni 2009, gevoegde zaken C-22/08 en C-23/08 (*Vatsouras en Koupatantze*), r.o. 52.

22 Dit mede aangezien de bepaling inzake het vrije verkeer van werknemers (art. 28 lid 2 EER-overeenkomst) inhoudelijk identiek is aan art. 45 lid 2 VWEU. Hoewel de EER-overeenkomst geen specifieke bepaling bevat inzake de interne markt (zoals art. 26 VWEU) is blijkens art. 1 lid 1 'het doel van deze Associatieovereenkomst (...) de bevordering van een gestadige en evenwichtige versterking van de handel en de economische betrekkingen tussen de overeenkomstsluitende partijen onder gelijke mededingingsvoorwaarden en met inachtneming van dezelfde voorschriften met het oog op de totstandbrenging van een homogene Europese Economische Ruimte'. De vrijheden zijn vervolgens geformuleerd om deze doelen te bereiken (zie art. 1 lid 2 EER-overeenkomst). Mijs inziens impliceren de genoemde 'gelijke mededingingsvoorwaarden' en 'de totstandbrenging van een homogene Europese Economische Ruimte' dat horizontale discriminatie eveneens kan worden bestreden op grond van de EER-overeenkomst. Ook in andere rechtspraak heeft het HvJ EU geoordeeld dat de vrijheidsbegrippen uit de EER-overeenkomst en het VWEU in wezen gelijk zijn. Zie voor het vrije verkeer van werknemers o.a. HvJ EU 10 mei 2012, zaak C-39/10 (*Commissie/Estland*), r.o. 67. In het kader van de rechtvaardigingsgronden is een verschillende uitkomst ten opzichte van EU-situaties echter goed denkbaar. Zie bijvoorbeeld HvJ EG 19 november 2009, zaak C-540/07 (*Commissie/Italië*).

deze voordelen mag onder die omstandigheden worden beperkt tot belastingplichtigen die woonachtig zijn in de lidstaat waarmee het desbetreffende belastingverdrag is gesloten.

7.3 De (on)toelaatbaarheid van keuzeregimes

In de rechtspraak van het Hof van Justitie is dit decennium tevens de relevantie van facultatieve regimes aan de orde gekomen. Het belang hiervan is groot, aangezien lidstaten niet-inwoners immers in beginsel afwijkend in de belastingheffing betrekken ten opzichte van inwoners. Sommige belastingstelsels bevatten echter een keuzemogelijkheid om bij fictie te worden behandeld als binnenlandse belastingplichtige c.q. te worden belast op grond van een alternatief regime.

Op deze manier had bijvoorbeeld Nederland, door middel van het voormalige art. 2.5 Wet IB 2001, getracht de Nederlandse wet in overeenstemming te brengen met het Unierecht. Onder de Wet IB 2001 kregen niet-inwoners tot 2015 doorgaans namelijk alleen een (overwegend) gelijke behandeling indien zij gebruikmaken van dit keuzeregime. Indien een buitenlandse belastingplichtige geen keuze uitbracht voor deze regeling, kwam hij niet in aanmerking c.q. golden andere voorwaarden voor bepaalde faciliteiten (ook indien dit verschil in behandeling in beginsel discriminatoir zou zijn). In dit verband kwam de vraag op of een dergelijk facultatief regime een discriminerende regeling kan neutraliseren. Nadien is deze vraag ook ten aanzien van andere stelsels voorgelegd aan het Hof van Justitie. Deze rechtspraak wordt hierna geanalyseerd.

7.3.1 *Gielen: facultatieve regeling inkomstenbelasting (objectgebonden belastingvoordeel)*

De relevantie van facultatieve regimes werd door het Hof van Justitie voor het eerst beantwoord in de zaak *Gielen*.²³ Zoals eerder benoemd was *Gielen* woonachtig in Duitsland en verdiende hij een beperkt gedeelte van zijn wereldinkomen door middel van een vaste inrichting in Nederland. Door het feit dat de uren die *Gielen* aan het Duitse deel van zijn onderneming besteedde niet werden meegeteld voor de toetsing van het uren criterium, was hij niet gerechtigd tot de Nederlandse zelfstandigenaftrek. Het Hof van Justitie oordeelde dat *Gielen* aldus werd gediscrimineerd met betrekking tot deze belastingfaciliteit voor ondernemers.²⁴ Vervolgens werd het argument van de Nederlandse regering dat de keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen deze discriminatie kan neutraliseren, verworpen door het Hof:

23 HvJ EU 18 maart 2010, zaak C-440/08 (*Gielen*). Een vergelijkbare vraag werd reeds in de zaak *Blanckaert* voorgelegd maar behoefde toen niet te worden beantwoord aangezien het Hof van Justitie oordeelde dat geen sprake was van een ongelijke behandeling van vergelijkbare gevallen. Zie HvJ EG 8 september 2005, zaak C-512/03 (*Blanckaert*), r.o. 28.

24 HvJ EU 18 maart 2010, zaak C-440/08 (*Gielen*), r.o. 44-48. Het Nederlandse inkomen maakte slechts een bescheiden deel uit van het wereldinkomen van *Gielen* (circa 13%). Aangezien de zelfstandigenaftrek echter aansluit bij de activiteit (object van heffing) en niet bij de persoonlijke en gezinssituatie, vormt dit onderscheid een indirecte discriminatie op grond van nationaliteit. Zie paragraaf 3.2.2.3 voor een nadere behandeling van het arrest.

“50. Meteen zij opgemerkt dat de keuze voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige een buitenlandse belastingplichtige als Gielen de mogelijkheid biedt te kiezen tussen een discriminerende belastingregeling en een regeling die dat beweerdelijk niet is.

51. In dit verband zij erop gewezen dat een dergelijke keuze in casu niet de discriminerende gevolgen van eerstgenoemde belastingregeling kan wegnemen.

52. Indien werd erkend dat die keuze een dergelijk effect heeft, zou dat immers tot gevolg hebben, zoals de advocaat-generaal in punt 52 van zijn conclusie in wezen heeft opgemerkt, dat een belastingregeling als rechtmatig werd beschouwd die op zich wegens het discriminerende karakter ervan nog steeds in strijd is met artikel 49 VWEU.

53. Zoals het Hof reeds heeft gepreciseerd, is een nationale regeling die de vrijheid van vestiging beperkt, nog steeds in strijd met het recht van de Unie, ook al is de toepassing daarvan facultatief (zie in die zin arrest van 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, *Jurispr.* p. I-11753, punt 162).

54. Hieruit volgt dat de optie die in het hoofdgeding voor de buitenlandse belastingplichtige openstaat door de keuze voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige, de in punt 48 van het onderhavige arrest geconstateerde discriminatie niet neutraliseert.”

Naar het oordeel van het Hof van Justitie kon de discriminatie van Gielen niet worden gesauveerd door middel van de keuzeregeling. Kennelijk acht het Hof het hierbij niet relevant of Gielen daadwerkelijk een ‘volledige inwonerbehandeling’ zou hebben gekregen indien hij had gekozen voor de behandeling als binnenlandse belastingplichtige.²⁵ Aan bovenstaande overwegingen kan worden ontleend dat een discriminerende belastingregeling naar het oordeel van het Hof per definitie niet toelaatbaar is, zelfs indien niet-inwoners de toepassing van deze nadelige regeling kunnen vermijden door middel van een keuze voor een volledige inwonerbehandeling.²⁶ Een dergelijke benadering is nadien door het Hof ook in andere situaties gevolgd. Alvorens op deze jurisprudentie in te gaan is het van belang te benoemen dat het Hof van Justitie keuzeregimes als zodanig niet afwijst. Uit de rechtspraak volgt namelijk dat het bieden van een keuzemogelijkheid in bepaalde situaties juist is aangewezen. Gelet hierop kan dan ook niet worden gesteld dat de werking van dergelijke regelingen reeds categorisch is afgewezen door het Hof.²⁷

7.3.2 *National Grid Indus: keuzeregime exitheffing (proportionaliteitstoets)*

Een bijzondere zaak in het kader van keuzeregimes is het National Grid Indus-arrest. Deze procedure betrof de aanvaardbaarheid van een Nederlandse exitheffing bij de

25 Zie hierover ook P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 622 en 876-870.

26 In de woorden van het Hof: anders zou een belastingregeling als rechtmatig worden beschouwd die op zich wegens het discriminerende karakter ervan nog steeds in strijd is met het Unierecht. Zie HvJ EU 18 maart 2010, zaak C-440/08 (*Gielen*), r.o. 52 (hiervoor opgenomen).

27 In gelijke zin: J.A.R. van Eijdsen (e.a.), *Nederlands belastingrecht in Europees perspectief*, Deventer: Kluwer 2014, p. 89 die niet uitsluiten dat het Hof van Justitie het Gielen-arrest zou kunnen nuanceren waar het gaat om subjectgebonden aftrekposten en verminderingen. Vergelijk ook CFE ECJ Task Force, ‘Opinion Statement of the CFE on the Gielen Case (C-440/08)’, *European Taxation* 2010/7, p. 317-318.

zetelverplaatsing van vennootschappen naar een andere lidstaat. Het feit dat bij die gebeurtenis de stille reserves van National Grid Indus B.V. tot de belastbare winst werden gerekend, vormde een belemmering van de vrijheid van vestiging.²⁸ Deze kon echter onder voorwaarden worden gerechtvaardigd op grond van dwingende maatregelen van algemeen belang, waarbij werd vereist dat de verschuldigde belasting niet automatisch terstond werd ingevorderd.²⁹ Dit laatste zou namelijk onevenredig zijn.³⁰

Opvallend is dat de Grote Kamer van het Hof hierbij zelf een keuzemogelijkheid introduceerde die lidstaten zouden moeten toestaan in dergelijke situaties. Kort gezegd zijn deze opties: (i) uitstel van betaling, waarbij invordering plaatsvindt op het moment van de daadwerkelijke winstrealisatie of (ii) directe betaling van de verschuldigde belasting over de stille reserves.³¹ Dit werd uitgelegd tegen de achtergrond dat afhankelijk van de administratieve verplichtingen die verbonden kunnen zijn aan de uitgestelde invordering, een onderneming dan zelf de minst belastende optie kan kiezen (afweging van liquiditeitsnadeel versus administratieve lasten).³² Deze keuzemogelijkheid zou men aldus kunnen zien als de toepassing van het proportionaliteitsbeginsel in strikte zin: een lidstaat zou een belastingplichtige de minst belemmerende methode moeten toestaan om af te rekenen bij emigratie.³³

Uit deze jurisprudentie van het Hof volgt dan ook dat het hanteren van keuzeregimes als zodanig niet verboden is. Het keuzerecht speelde in het National Grid Indus-arrest echter in een andere context (i.e. in het kader van de proportionaliteitstoets van de rechtvaardigingsgronden) en de rechtspraak uit het Gielen-arrest werd hiermee dan ook niet verlaten.

7.3.3 *Beker: facultatieve regeling inkomstenbelasting (De Groot-situatie)*

Dat het oordeel in de zaak Gielen geldend recht is, blijkt ook het eerder behandelde Beker-arrest. In laatstgenoemde zaak bestond eveneens de mogelijkheid om te kiezen voor een alternatief regime. Voor inwoners van Duitsland werd als uitgangspunt de verrekeningsmethode gehanteerd voor buitenlandse belasting op dividenden. Hierbij werd voor de vaststelling van het maximaal verrekenbare bedrag een evenredigheidsbreuk gehanteerd, waarbij een deel van de subjectgebonden belastingvoordelen verloren ging. Zoals eerder besproken vormde dit een beperking van het vrije verkeer van kapitaal,

28 HvJ EU 29 november 2011, zaak C-371/10 (*National Grid Indus*), r.o. 37-41.

29 HvJ EU 29 november 2011, zaak C-371/10 (*National Grid Indus*), r.o. 45 e.v.

30 Zie met name HvJ EU 29 november 2011, zaak C-371/10 (*National Grid Indus*), r.o. 73 en 85.

31 HvJ EU 29 november 2011, zaak C-371/10 (*National Grid Indus*), r.o. 73. In de situatie waarbij uitstel van betaling wordt verleend is het lidstaten daarbij toegestaan dat rente wordt berekend overeenkomstig de toepasselijke nationale regeling. Zie hierover ook O. Thömmes & A. Linn, 'Deferment of Exit Taxes after National Grid Indus: Is the Requirement to Provide a Bank Guarantee and the Charge of Interest Proportionate?', *Intertax* 2014/8-9, p. 485-493.

32 HvJ EU 29 november 2011, zaak C-371/10 (*National Grid Indus*), r.o. 68-73.

33 Zie ook S.C.W. Douma in zijn noot bij HvJ EU 29 november 2011, zaak C-371/10 (*National Grid Indus*), *BNB* 2012/40, onderdeel 6.1 die opmerkt dat het Hof hiermee beoogt een goed evenwicht te brengen tussen de beginselen van fiscale soevereiniteit en vrij verkeer. Douma ziet hierin tevens de verklaring voor het door het Hof gemaakte onderscheid ten opzichte van de situatie in het Gielen-arrest, aangezien dat ging over twee afzonderlijke regimes, waarvan er één los gezien strijdig was met het vrije verkeer. Anders: P.J. Wattel, 'Non-Discrimination à la Cour: The ECJ's (Lack of) Comparability Analysis in Direct Tax Cases', *European Taxation* 2015/12, p. 542-553, p. 551. Volgens Wattel zijn voornoemde arresten inconsistent.

aangezien deze aftrekposten naar het oordeel van het Hof volledig aan het binnenlandse inkomen moesten worden toegerekend.³⁴ Dit laatste gebeurde wel bij toepassing van het alternatieve regime onder het Duitse stelsel. Inwoners hadden namelijk de mogelijkheid om te opteren voor kostenaf trek voor de buitenlandse belasting (in plaats van de verrekeningsmethode). Aangezien in dat geval slechts de belastbare grondslag wordt verlaagd, zal het voordeel van de subjectgebonden aftrekposten dan niet worden toegerekend aan het buitenlandse inkomen. Unierechtelijke bezwaren heeft deze methode dan ook niet op dit punt, terwijl de verkeersvrijheden zich evenmin verzetten tegen kostenaf trek als methode ter voorkoming van dubbele belasting.³⁵ Uit het EU-recht volgt immers in het geheel geen zelfstandige verplichting om dubbele belasting te voorkomen.³⁶ Indien Duitsland alleen de kostenaf trek methode zou hebben gehanteerd, dan zou derhalve geen sprake zijn van strijdigheid met het vrije verkeer van kapitaal. Desondanks werd dit argument afgewezen door het Hof, onder verwijzing naar het Gielen-arrest.³⁷ Het Hof besteedde hierbij overigens geen overwegingen aan de aanvaardbaarheid van de kostenaf trek methode, maar oordeelde in algemene zin dat zelfs als dit stelsel verenigbaar zou zijn met het Unierecht, dit het discriminerende karakter van de gehanteerde verrekeningsmethode niet kan wegnemen. Hieraan werd toegevoegd dat dit te meer geldt indien de met het Unierecht onverenigbare methode de methode is die automatisch wordt toegepast wanneer de belastingplichtige geen keuze doet, zoals in casu.³⁸

Gelet op de eerdere rechtspraak was deze uitkomst te verwachten. Immers, anders zou het betekenen dat lidstaten de strijdigheid van hun vrijstellings- of verrekeningsmethode kunnen voorkomen door middel van een alternatief regime, waarbij kostenaf trek of zelfs in het geheel geen voorkoming van dubbele belasting wordt verleend. In laatstgenoemde gevallen zou immers de persoonlijke en gezinssituatie volledig in aanmerking worden genomen door de woonstaat, maar zou de belastingplichtige vrijwel altijd slechter af zijn (in vergelijking met de vrijstellings- of verrekeningsmethode). Dit wordt door het Hof dan ook niet geaccepteerd. In andere woorden: indien lidstaten besluiten dubbele belasting te voorkomen, dan dienen zij hierbij de verplichtingen uit het Unierecht te eerbiedigen (onder meer ten aanzien van de inachtneming van de persoonlijke en gezinssituatie).³⁹ Het feit dat bij de huidige stand van het Unierecht geen verplichting bestaat tot het voorkomen van dubbele belasting, is dan niet langer relevant.⁴⁰

In dit licht is het dan ook goed te begrijpen dat de alternatieve Duitse methode geenszins de strijdigheid van de verrekeningsmethode kon neutraliseren. Echter, uit het Beker-arrest lijkt – bij een letterlijke lezing – wederom te volgen dat het hanteren van een regime dat leidt tot een nadelige behandeling *principeel* niet toelaatbaar is. Dit roept onder

34 HvJ EU 23 februari 2013, zaak C-168/11 (*Beker*), r.o. 44 en 60. Zie ook paragraaf 5.2.3 voor een nadere behandeling van het arrest.

35 In gelijke zin (met enig voorbehoud): A-G Mengozzi in zijn conclusie in zaak C-168/11 (*Beker*), punt 57-62.

36 Zie onder meer: HvJ EG 14 november 2006, zaak C-513/04 (*Kerkhaert-Morres*), HvJ EG 16 juli 2009, zaak C-128/08 (*Damseaux*) en HvJ EU 10 februari 2011, gevoegde zaken C-436/08 en C-437/08 (*Haribo en Salinen*).

37 HvJ EU 23 februari 2013, zaak C-168/11 (*Beker*), r.o. 61-62.

38 HvJ EU 23 februari 2013, zaak C-168/11 (*Beker*), r.o. 62.

39 Zie bijvoorbeeld HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*), r.o. 50-51.

40 Zie tevens paragraaf 5.3.4 inzake de verplichtingen van de woonstaat (onderdeel doorschuifregelingen).

meer de vraag op of lidstaten in het buitenland woonachtige grensarbeiders in beginsel volgens een afwijkend regime mogen belasten, dat hun persoonlijke en gezinssituatie niet in aanmerking neemt, maar waarbij kan worden gekozen voor een volwaardige inwonerbehandeling.

7.3.4 *Hirvonen: facultatieve regeling inkomstenbelasting (Schumacker-situatie)*

De vraag in hoeverre keuzeregimes zijn toegestaan in Schumacker-situaties kwam aan de orde in het latere Hirvonen-arrest.⁴¹ Deze zaak betrof de in Finland woonachtige Hilkka Hirvonen die pensioeninkomsten genoot uit haar voormalige woon- en werkstaat Zweden. Deze inkomsten waren op grond van het belastingverdrag ter heffing toegewezen aan Zweden en vormden (nagenoeg) haar volledige belastbare inkomen. Hirvonen bevond zich dan ook in een Schumacker-situatie. Zij beschikte in Finland over een eigen woning in verband waarmee hypotheekrente was betaald. In Zweden waren dergelijke uitgaven aftrekbaar, althans voor belastingplichtigen die in de algemene inkomstenbelasting werden betrokken.⁴² Hirvonen had echter gekozen voor toepassing van de bronheffing voor niet-inwoners, waarbij dergelijke aftrekposten niet beschikbaar waren. Dit nam niet weg dat de bronheffing voor niet-inwoners doorgaans voordeliger was aangezien hierbij een vlak belastingtarief van 25% gold. Dit terwijl in de algemene inkomstenbelasting het belastingtarief varieerde tussen de 49-56%.⁴³ In het concrete geval van Hirvonen was haar effectieve belastingdruk onder de bronheffing hierdoor lager dan wanneer zij had gekozen voor toepassing van de algemene belastingregeling (hetgeen voor niet-inwoners mogelijk was onder de Zweedse wetgeving).

Hirvonen verdedigde dat zij desondanks aanspraak moest kunnen maken op de hypotheekrenteaftrek, aangezien anders haar persoonlijke en gezinssituatie in geen van de lidstaten in aanmerking werd genomen. De keuzemogelijkheid voor de algemene inkomstenbelasting kon hier naar haar mening niet aan af doen. Dit gelet op het eerdere Gielen-arrest.

Het Hof van Justitie wees dit betoog echter af. Voorafgaand werd de vaste Schumacker-rechtspraak herhaald en overwogen dat het aan de werkstaat (Zweden) was om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van Hirvonen.⁴⁴ Vervolgens merkte het Hof echter op dat niet-inwoners onder de Zweedse bronheffing in de regel worden onderworpen

41 HvJ EU 19 november 2015, zaak C-632/13 (*Hirvonen*). Zie over deze zaak ook C. Brokelind, 'Three New Swedish Direct Taxation Cases on Their Way to the ECJ', *European Taxation* 2014/9, p. 385-391, p. 386-388 en J.C.L.M. Fijen, 'Zweedse keuzemogelijkheid tussen 25% bronbelasting of gelijke behandeling als ingezetenen niet in strijd met EU-recht', *NTFR* 2015/3258.

42 Voor niet-inwoners gold hierbij een aanvullende inkomenseis om in aanmerking te komen voor aftrek in verband met de persoonlijke en gezinssituatie. Zie HvJ EU 19 november 2015, zaak C-632/13 (*Hirvonen*), r.o. 12.

43 Hierbij ging het om een combinatie van gemeentelijke belastingen (vlak tarief, verschillend per regio, tussen de 29 en 34%) en nationale belastingen (progressief, tussen de 20 en 22%). Zie HvJ EU 19 november 2015, zaak C-632/13 (*Hirvonen*), r.o. 5-6.

44 HvJ EU 19 november 2015, zaak C-632/13 (*Hirvonen*), r.o. 31-36. Indien de persoonlijke en gezinssituatie noch in de woonstaat noch in de werkstaat in aanmerking werd genomen zou namelijk sprake zijn van discriminatie, 'ongeacht de verschillende belastingtarieven die van toepassing zijn krachtens wetgeving als in het hoofdgeding, namelijk de wet op de bijzondere inkomstenbelasting en de wet op de inkomstenbelasting' (zie r.o. 34 onder verwijzing naar HvJ EG 1 juli 2004, zaak C-169/03 (*Wallentin*), r.o. 17).

aan een minder zware belasting ten opzichte van inwoners met dezelfde inkomsten. Dit gezien het verlaagde tarief van 25% in vergelijking met dat van de algemene belasting.⁴⁵ Hierin zag het Hof dan ook een relevant verschil met het Gielen-arrest, aangezien in dat laatste arrest de Nederlandse regeling hoofdzakelijk ten nadele van niet-inwoners werkte.

In de situatie van Hirvonen pakte de keuze voor de Zweedse bronheffing echter juist voordelig uit. Het Hof verbond hier de volgende consequenties aan:

“45. In het hoofdgeding zou Hirvonen blijken het aan het Hof voorgelegde dossier meer belasting hebben betaald indien zij voor gelijkstelling met een ingezeten belastingplichtige en dus voor onderwerping aan de algemene belastingregeling had gekozen. Daarom koos zij voor de door de wet op de bijzondere inkomstenbelasting geregelde bronbelasting. Hirvonen kan, voor zover zij voordeliger is belast dan wanneer zij zou hebben gekozen voor de algemene belastingregeling, niet bovendien aanspraak maken op het belastingvoordeel dat zij in de algemene belastingregeling zou hebben gekregen.

(...)

48. De weigering krachtens een nationale regeling als in het hoofdgeding om een niet-ingezeten belastingplichtige bijzondere aftrekken toe te kennen, is dus irrelevant voor de vaststelling of deze regeling eventueel het Unierecht schendt, zolang deze belastingplichtige niet is onderworpen aan een in totaal hogere belasting dan ingezeten belastingplichtigen en gelijkgestelden die in een vergelijkbare situatie als deze niet-ingezeten belastingplichtige verkeren.”

Aldus oordeelde het Hof dat geen sprake was van discriminatie zolang Hirvonen *overall* niet zwaarder werd belast dan een inwoner. Aangezien Hirvonen in feite wenste dat haar *volledige fiscale draagkracht* in aanmerking wordt genomen, acht ik het begrijpelijk dat het Hof van Justitie beoordeelt of een niet-inwoner *in totaliteit* zwaarder wordt belast.⁴⁶ Hierin zou dan ook het relevante verschil ten opzichte van het Gielen-arrest zitten.⁴⁷ Gielen werd namelijk over het geheel gezien (effectieve belastingdruk) evenmin zwaarder belast dan een inwoner.⁴⁸ In die zaak was echter sprake van discriminatie ten aanzien van een *objectgebonden* belastingvoordeel (de zelfstandigenaftrek), waardoor andere elementen,

⁴⁵ HvJ EU 19 november 2015, zaak C-632/13 (*Hirvonen*), r.o. 37-38.

⁴⁶ HvJ EU 19 november 2015, zaak C-632/13 (*Hirvonen*), r.o. 48. Zie in dit kader ook reeds HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), r.o. 47 en dictum. Zie hierover bijvoorbeeld ook A-G Mengozzi in zijn conclusie van 25 juni 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*), punt 56 waarin hij opmerkt dat het in aanmerking nemen van de volledige fiscale draagkracht ook kan leiden tot een hoger bedrag aan verschuldigde belasting (wegens een progressieve tariefstructuur). Met andere woorden, de inaanmerkingneming van de volledige fiscale draagkracht dient als geheel te worden beoordeeld (tarief en aftrekposten).

⁴⁷ Anders: P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 622 die geen relevant verschil zien tussen beide zaken.

⁴⁸ Zie de berekening van A-G Wattel in zijn nadere conclusie van 23 juni 2010, 43.761bis, *NTFR* 2010/1699, onderdeel 5.5. Een inwoner zou bijna negen keer zoveel belasting zijn verschuldigd als Gielen. Dit wordt veroorzaakt door de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud (waarmee Gielen niet werd geconfronteerd).

zoals de invloed van het tarief, niet in de beoordeling worden betrokken.⁴⁹ Het beoordelingskader voor objectgebonden en subjectgebonden belastingvoordelen verschilt derhalve.⁵⁰

De vraag is echter wat dit betekent voor de aanvaardbaarheid van een keuzeregime voor Schumacker-situaties. Strikt genomen komt het Hof van Justitie in de zaak *Hirvonen* tot het oordeel dat de bronheffing in casu niet discriminerend is, waardoor niet wordt toegekomen aan de beoordeling van het facultatieve karakter van de regeling. In zoverre geeft het *Hirvonen*-arrest geen duidelijkheid. Anderzijds volgt uit de uitspraak dat de omvang van een eventuele discriminatie in dergelijke gevallen moet worden bepaald op basis van de effectieve belastingdruk. Mijns inziens kan dan ook goed worden verdedigd dat bij een eventuele discriminatie slechts het verschil ten opzichte van de verschuldigde belasting onder de algemene inkomstenbelastingregeling dient te worden teruggegeven.⁵¹ Dit zou *de facto* betekenen dat lidstaten voor belastingheffing met inachtneming van de persoonlijke en gezinssituatie (volledige fiscale draagkracht) mogen verlangen dat door niet-inwoners een inwonersaangifte wordt gedaan c.q. dezelfde informatie wordt verstrekt.⁵² Mijns inziens is dit in dergelijke gevallen, anders dan bij objectgebonden belastingvoordelen, passend gezien de door de niet-inwoner gewenste behandeling.

7.3.5 *Hünnebeck: facultatieve regeling schenkbelasting*

Nadien is de Gielen-rechtspraak ten aanzien van keuzeregimes ook bevestigd op het terrein van de schenk- en erfbelasting.⁵³ Binnen dit gebied van het belastingrecht worden niet-inwoners, in afwijking van de Schumacker-rechtspraak, als uitgangspunt wel objectief

49 Zie hierover paragraaf 3.2.4 en meer in het bijzonder HvJ EU 13 juli 2016, zaak C-18/15 (*Brisal*), r.o. 31-33.

50 Dit lijkt ook de opvatting van Beretta te zijn. Zie G. Beretta, 'The *Brisal* and *KBC Finance* Decision: Once Again the CJEU Assesses the Compatibility with EU Law of Gross Withholding Taxation of Non-residents', *EC Tax Review*, 2017/5, p. 193-200, p. 198 (voetnoot 42).

51 Zie ook HvJ EU 19 november 2015, zaak C-632/13 (*Hirvonen*), r.o. 45 waarin het Hof spreekt over 'voor zover' in plaats van 'indien' (althans in de Nederlandse en Franse taalversies van het arrest). Een afwijkende visie is dat indien *Hirvonen* slechter af zou zijn ten opzichte van de algemene inkomstenbelasting, zij de *volledige* hypotheekrenteaftrek ten laste van de grondslag zou moeten kunnen brengen binnen de bronheffing. Gezien de vergelijkingsmaatstaf die wordt toegepast door het Hof (totaal verschuldigde belasting), ligt dit laatste mijns inziens niet voor de hand. De aldus vastgestelde discriminatie zou immers kunnen worden weggenomen door (het belastingvoordeel van) de aftrekpost in die mate toe te kennen dat de effectieve belastingdruk in de bronheffing gelijk zou zijn aan die in de algemene inkomstenbelasting. Zie met betrekking tot rechtsherstel door middel van het verlagen van de heffing tot het niveau van de objectief vergelijkbare inwoners ook HvJ EG 26 januari 1999, zaak C-18/95 (*Terhoeve*), r.o. 54-59.

52 De Unierechtelijke aanvaardbaarheid van een bijzondere procedure ter verzekering van het progressievoorbehoud bij niet-inwoners werd eerder door het Hof zelf ook erkend in HvJ EG 26 oktober 1995, zaak C-151/94 (*Commissie/Luxemburg*), r.o. 20-21. Zie hierover ook de conclusie van A-G Jakobs van 19 september 1995, zaak C-151/94 (*Commissie/Luxemburg*), punt 26-28 die opmerkt dat door rekening te houden met het buitenlandse inkomen van werknemers het juiste belastingtarief wordt toegepast (en dit dan ook geen discriminatie vormt). Het probleem in de zaak *Commissie/Luxemburg* zat hem echter in het feit dat de belastingplichtigen slechts in aanmerking konden komen voor een gelijke behandeling indien zij administratief beroep zouden indienen. Het Hof van Justitie oordeelde dat aldus sprake was van discriminatie op procedureel vlak.

53 HvJ EU 8 juni 2016, zaak C-479/14 (*Hünnebeck*). Zie voor een bespreking van het arrest: M. Weiss, 'Germany – The Influence of ECJ Case Law on the German Inheritance and Gift Tax Act', *European Taxation* 2016/10, p. 444-448.

vergelijkbaar geacht. Dit bleek reeds uit de arresten *Mattner* en *Welte*.⁵⁴ Beide arresten betroffen de belastingvrije som onder de Duitse schenk- en erfbelasting. Hierbij geldt onbeperkte belastingplicht indien de schenker/erflater en/of de verkrijger inwoner is van Duitsland. In dergelijke gevallen wordt de volledige verkrijging belast, maar bestaat tevens aanspraak op de verhoogde belastingvrije som. Indien beide partijen echter niet-inwoners zijn, dan is de grondslag beperkt tot Duitse bronnen (onroerend goed), maar geldt een verlaagde belastingvrije som.

Uit de arresten *Mattner* en *Welte* volgt dat ook bij beperkte belastingplicht (overgang van een Duitse onroerende zaak) sprake is van objectieve vergelijkbaarheid en Duitsland derhalve de verhoogde belastingvrije som in dat geval eveneens dient te verlenen.⁵⁵

Naar aanleiding van deze rechtspraak heeft de Duitse wetgever een keuzeregime ingevoerd. Hierbij kunnen beperkt belastingplichtigen kiezen voor een afwijkend regime, waarbij de verhoogde belastingvrije som alsnog beschikbaar is. In het meer recente *Hünnebeck*-arrest oordeelde het Hof van Justitie echter dat een dergelijk facultatief regime de discriminatoire behandeling van beperkt belastingplichtigen onder de algemene regeling niet kan neutraliseren.⁵⁶ Aldus bevestigde het Hof de strikte leer uit het *Gielen*-arrest en moest *Hünnebeck*, die werd belast volgens het regime voor beperkt belastingplichtigen, de verhoogde belastingvrije som worden toegekend voor de schenkbelasting (conform inwoners).

Het facultatieve regime was in casu overigens ook discriminerend (aangezien opterende beperkt belastingplichtigen voor een langere periode andere schenkingen moesten meetellen dan onbeperkt belastingplichtigen).⁵⁷ Het is echter opvallend dat het Hof inhoudelijk inging op dit regime, aangezien het voorafgaand oordeelde dat deze alternatieve regeling de discriminatie van *Hünnebeck* hoe dan ook niet kon wegnemen.⁵⁸

54 HvJ EU 22 april 2010, zaak C-510/08 (*Mattner*) inzake de Duitse schenkbelasting en HvJ EU 17 oktober 2013, zaak C-181/12 (*Welte*) inzake de Duitse erfbelasting.

55 Zie over de objectieve vergelijkbaarheid HvJ EU 22 april 2010, zaak C-510/08 (*Mattner*), r.o. 38 en HvJ EU 17 oktober 2013, zaak C-181/12 (*Welte*), r.o. 51. In het *Welte*-arrest werd het betoog van de lidstaten dat de uitgangspunten van de Schumacker-rechtspraak moeten worden gevolgd voor de erfbelasting, verworpen door het Hof (r.o. 46 e.v.). De vraag is of dit veroorzaakt wordt door het specifieke karakter van de Duitse regeling (waarbij onbeperkte belastingplicht verschillende aanknopingspunten heeft) en/of het Hof van Justitie de schenk- en erfbelasting als een afzonderlijk terrein beschouwt (mede aangezien internationaal een grote verscheidenheid bestaat ten aanzien van heffingssystemen voor schenk- en erfbelasting, anders dan bij de inkomstenbelasting). Dit laatste zou een verklaring kunnen zijn waarom de Schumacker-rechtspraak simpelweg niet kan worden toegepast binnen de schenk- en erfbelasting.

56 HvJ EU 8 juni 2016, zaak C-479/14 (*Hünnebeck*), r.o. 42.

57 Althans dit was de interpretatie van de verwijzende rechter, die door het HvJ EU werd overgenomen. Zie HvJ EU 8 juni 2016, zaak C-479/14 (*Hünnebeck*), r.o. 41 en 44-48. Het Hof leidt hieruit af dat voor opterende niet-inwoners bij meerdere verkrijgingen, kort gezegd, alle verkrijgingen gedurende twintig jaar werden samengeteld (i.e. tien jaar voorafgaand de schenking en tien jaar eropvolgend), terwijl dit voor inwoners slechts de tien volgende jaren zou betreffen.

58 In dat geval is de beoordeling van de Unierechtelijke aanvaardbaarheid van het keuzeregime immers irrelevant voor de beslechting van het geschil en is deze prejudiciële vraag (over het keuzeregime zelf) bovendien hypothetisch aangezien *Hünnebeck* dit regime niet had gekozen.

7.3.6 Tussenconclusie

Op basis van de behandelde rechtspraak concludeer ik dat een facultatieve regeling een discriminerend regime niet kan neutraliseren. Uit de arresten Gielen en Hünnebeck blijkt dat dit in ieder geval geldt voor situaties waarin zonder meer sprake is van objectieve vergelijkbaarheid van niet-inwoners (i.e. als hoofdregel). Voor bijvoorbeeld objectgebonden belastingvoordelen is een keuzeregeling dan ook geen oplossing; er dienen voor niet-inwoners imperatief gelijke mogelijkheden tot kostenaf trek en dezelfde (of voordeligere) tarieven te worden gehanteerd. Dit mede gezien de afzonderlijke benadering (per element) die het Hof volgt ten aanzien van de vaststelling van discriminatie in de objectieve heffings sfeer.

Ten aanzien van belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie ligt dit mogelijk anders.⁵⁹ Uit het Hirvonen-arrest blijkt namelijk dat dit voor Schumacker-situaties niet betekent dat *cherry picking* moet worden toegestaan als een keuzeregime wordt gevolgd. In dergelijke gevallen dient immers de uiteindelijke totale belastingdruk te worden vergeleken. Gelet hierop bestaat naar verwachting meer ruimte om niet-inwoners de keuze te bieden om al dan niet te worden belast met inachtneming van hun persoonlijke en gezinssituatie (volledige fiscale draagkracht). Zolang zij in totaal geen hogere belasting verschuldigd zijn, is in dit verband reeds geen sprake van een belemmering. Mijns inziens moet het dan ook worden toegestaan te verlangen dat een niet-inwoner conform inwoners een aangifte inkomstenbelasting indient, als hij met inachtneming van zijn volledige fiscale draagkracht wenst te worden belast. Indien een belastingplichtige echter dergelijke informatie niet verstrekt, dan zal hij slechts ten aanzien van het object van heffing gelijk worden belast als inwoners (i.e. gelijke behandeling ten aanzien van zijn broninkomen, zonder inachtneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie). Waar mogelijk zou dit dan kunnen plaatsvinden door de ingehouden bronbelasting als eindheffing te laten fungeren. De Schumacker-rechtspraak dwingt lidstaten in feite ook tot dergelijke verschillende regimes, aangezien naar het oordeel van het Hof de persoonlijke en gezinssituatie in beginsel door de woonstaat in aanmerking moet worden genomen en slechts in uitzonderingsgevallen door de werkstaat.

7.4 Het onderscheid tussen belastingvoordelen en socialezekerheidsvoordelen (die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie)

Problematiek van andere aard betreft het onderscheiden van belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie ten opzichte van vergelijkbare voordelen onder de socialezekerheidswetgeving. Hierbij gaat het bijvoorbeeld om gezinstoeslagen die worden toegekend door een lidstaat, waarvan het in bepaalde gevallen niet aanstonds duidelijk is of die als een voordeel uit het belastingrecht of uit het socialezekerheidsrecht

59 In gelijke zin: J.A.R. van Eijdsen (e.a.), *Nederlands belastingrecht in Europees perspectief*, Deventer: Kluwer 2014, p. 89 die niet uitsluiten dat het Hof van Justitie het Gielen-arrest zou kunnen nuanceren waar het gaat om subjectgebonden aftrekposten en verminderingen. Zie ook G. Beretta, 'The Brisal and KBC Finance Decision: Once Again the CJEU Assesses the Compatibility with EU Law of Gross Withholding Taxation of Non-residents', *EC Tax Review*, 2017/5, p. 193-200, p. 198 (voetnoot 42).

moeten worden beschouwd.⁶⁰ Indien een grensoverschrijdende werknemer niet zowel sociaal verzekerd als belastingplichtig is in dezelfde lidstaat, is de aard van een dergelijk voordeel van belang om vast te stellen of hierop recht bestaat. Dit grensgebied komt hierna aan bod. Deze paragraaf richt zich uitdrukkelijk niet op socialezekerheidsuitkeringen die gestoeld zijn op de zogenoemde equivalentie- of verzekeringsgedachte. Daarbij bestaat een direct verband tussen de betaalde premies en de aanspraak op eventuele toekomstige uitkeringen (zoals bij de Nederlandse werknemersverzekeringen voor werkloosheid en arbeidsongeschiktheid).⁶¹ Aangezien dergelijke voordelen niet gebaseerd zijn op het draagkrachtbeginsel en zich evenmin op de scheidslijn van belasting- en socialezekerheidsvoordelen bevinden, vallen die buiten de reikwijdte van dit onderzoek.

Meer in algemene zin is het rechtskader van de socialezekerheidswetgeving en de belastingwetgeving verschillend. De belastingverdragen hebben namelijk geen betrekking op de heffing van socialezekerheidsbijdragen.⁶² De vaststelling van de premieheffing in het kader van de socialezekerheidswetgeving is dan ook afzonderlijk geregeld, hetgeen eveneens geldt voor het recht op uitkeringen.

In het licht van deze verschillen rijst de vraag onder welke omstandigheden een grensoverschrijdende werknemer in een lidstaat in aanmerking dient te komen voor *socialezekerheidsvoordelen* die verband houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie. In vergelijking met de directe belastingen is de objectieve vergelijkbaarheid voor socialezekerheidsdoeleinden normaliter eenvoudig vast te stellen. Dit aangezien binnen de EU op dit terrein sprake is van coördinatie middels Verordeningen (EG) 883/2004 en 987/2009. Op grond daarvan is een EU-onderdaan binnen de Europese Unie exclusief onderworpen aan de socialezekerheidswetgeving van slechts één lidstaat. Hierbij kan de objectieve vergelijkbaarheid doorgaans worden gekoppeld aan de exclusieve onderworpenheid aan de wetgeving van de desbetreffende staat.⁶³ Door het Hof van Justitie is inmiddels expliciet bevestigd dat deze afwijkende context van de socialezekerheidswetgeving (waaronder de

60 B. Peeters, 'Mobility of EU Citizens and Family Taxation: A Hard to Reconcile Combination', *EC Tax Review* 2014/3, p. 118-120, p. 120.

61 Zie over de equivalentie- of verzekeringsgedachte P. Kavelaars, *Toewijzingsregels in het internationale fiscale- en sociaalverzekeringsrecht*, Deventer: Kluwer 2003, p. 35-36 met verdere verwijzingen.

62 Zie voor een bijzondere situatie echter het Derouin-arrest, waarin bepaalde Franse heffingen zowel binnen de reikwijdte van een belastingverdrag als de socialezekerheidsverordening vielen. Dit arrest wordt hierna behandeld.

63 Zie bijvoorbeeld HvJ EG 8 september 2005, zaak C-512/03 (*Blanckaert*), r.o. 49-50.

gecoördineerde exclusieve onderworpenheid) tot gevolg heeft dat de Schumacker-doctrine daarop niet van toepassing is.⁶⁴

Een werknemer die zich in een Schumacker-situatie bevindt zal normaliter in dezelfde werkstaat sociaal verzekerd zijn (grensarbeiders).⁶⁵ Er zijn echter ook voldoende situaties denkbaar waarin een verschil bestaat in onderworpenheid voor fiscale en socialezekerheidsdoeleinden. In dit kader kan met name worden gedacht aan gedetacheerde werknemers. Zij zullen in de regel onderworpen blijven aan het socialezekerheidsstelsel dat voorafgaand aan de detachering op hen van toepassing was, terwijl hun arbeidsinkomen gedurende de uitzending doorgaans belastbaar zal zijn in de ontvangende (werk)staat.⁶⁶ In dergelijke gevallen is het belangrijk of de tegemoetkomingen in verband met de persoonlijke en gezinssituatie kwalificeren als belastingvoordelen dan wel als socialezekerheidsvoordelen.⁶⁷ Dit aangezien voor de ene categorie dan sprake is van objectieve vergelijkbaarheid, terwijl dit voor de andersoortige tegemoetkomingen niet het geval is. Hierbij is van belang dat het Hof van Justitie in dit kader niet de nationaalrechtelijke kwalificatie van een bepaald voordeel volgt. Dit blijkt onder meer uit het Lachheb-arrest.⁶⁸ Hierin oordeelde het Hof dat de Luxemburgse kindpremie, die was opgenomen in de belastingwetgeving, als socialezekerheidsvoordeel moest worden aangemerkt. In dat geval blijft de Schumacker-rechtspraak derhalve buiten toepassing en dient het recht van de werknemer op dit voordeel te worden bepaald met inachtneming van Verordening (EG) 883/2004.⁶⁹

Het Hof van Justitie beoordeelt de aard van een faciliteit als volgt. Het Hof stelt vast of het een socialezekerheidsuitkering betreft op basis van het doel van de voordelen/uitkeringen en de voorwaarden waaronder deze worden toegekend. Hierbij is het irrelevant hoe dergelijke uitkeringen onder de nationale wetgeving worden aangemerkt (sociaal of fiscaal voordeel); dat is niet doorslaggevend voor de beoordeling van de kenmerkende eigenschappen

64 Zie HvJ EU 23 januari 2019, zaak C-272/17 (*Zyla*). In laatstgenoemde zaak speelde de vraag of de Schumacker-doctrine kan worden toegepast in het kader van de premieheffing. De zaak betrof een werknemer (*Zyla*) die een gedeelte van het jaar in Nederland werkzaam en sociaal verzekerd is geweest, nadien is verhuisd naar Polen en in de nieuwe woonstaat geen inkomsten heeft genoten dat jaar. *Zyla* komt op grond van de Nederlandse wet- en regelgeving slechts tijdsevenredig in aanmerking voor het premiedeel van de algemene heffingskorting (voor de periode van de premieplicht). De vraag was of het tijdsevenredig verminderen van het premiedeel van de algemene heffingskorting in dit geval een beperking van het vrije verkeer van werknemers vormt. Dit mede gezien de fiscale jurisprudentie inzake de weigering van belastingvrije sommen aan niet-inwoners in een Schumacker-situatie. Het Hof oordeelde echter dat ten aanzien van de periode dat *Zyla* niet sociaal verzekerd was in Nederland, geen sprake is van objectieve vergelijkbaarheid (r.o. 41-42). De specifieke context van de socialezekerheidswetgeving (gecoördineerde exclusieve onderworpenheid) leidt derhalve tot een afwijkende uitkomst: geen toepassing van de Schumacker-doctrine (zie r.o. 30-31).

65 Op grond van de hoofdregel van art. 11 lid 3 onderdeel a Verordening (EG) 883/2004.

66 Het van toepassing blijven van de socialezekerheidswetgeving van de staat van voorafgaande verzekering is in de regel gebaseerd op art. 12 Verordening (EG) 883/2004 (detachering van maximaal 24 maanden) of art. 16 Verordening (EG) 883/2004 (het overlegartikel: indien sprake is van detachering gedurende meer dan 24 maanden).

67 Zie hierover ook B. Peeters & H. Verschueren, 'The Impact of European Union Law on the Interaction of Members States' Sovereign Powers in the Policy Fields of Social Protection and Personal Income Tax Benefits', *EC Tax Review* 2016/5-6, p. 262-276, p. 272-273 (paragraaf 3.2).

68 HvJ EU 23 oktober 2013, zaak C-177/12 (*Lachheb*).

69 Zie ten aanzien van de gezinsbijslagen in het bijzonder hoofdstuk 8 van Verordening (EG) 883/2004 waarin onder meer prioriteits- en anticumulatieregels zijn opgenomen voor dergelijke uitkeringen.

ervan.⁷⁰ Van een socialezekerheidsvoordeel is sprake indien de tegemoetkoming wordt verleend zonder individuele en discretionaire beoordeling van de persoonlijke behoeften en verband houdt met een van de in de socialezekerheidsverordening genoemde situaties.⁷¹ In casu was het voordeel (kindpremie) formeel onderdeel van het belastingrecht, maar werd dit vaste bedrag automatisch toegekend door Luxemburg wanneer een kind ten laste is, *zonder enig verband met het inkomen of de verschuldigde belasting van de ontvanger*.⁷² Hierdoor werd het door het Hof aangemerkt als een socialezekerheidsuitkering.⁷³ De wijze van financiering van deze uitkeringen kan hier niet aan afdoen; dat is irrelevant voor de kwalificatie in dit verband.⁷⁴

Bovenstaande materiële beoordeling is vaste rechtspraak van het Hof en werd in het verleden ook al gevolgd voor betalingen die nationaalrechtelijk onder het familierecht vielen.⁷⁵ De formele kwalificatie van een uitkering is derhalve niet doorslaggevend. Beslissend is of sprake is van voordelen in de zin van de socialezekerheidsverordening (thans Verordening (EG) 883/2004), waarbij de hiervoor besproken materiële toetsing geldt.

In het kader van de afbakening ten opzichte van de subjectgebonden belastingvoordelen zal het in veel gevallen gaan om de vraag of sprake is van gezinsbijslagen in de zin van art. 1 lid 3 onderdeel z Verordening (EG) 883/2004.⁷⁶ Indien hiervan sprake is, dan is het onthouden van dergelijke voordelen door de werkstaat aan aldaar niet-verzekerde werknemers in beginsel niet in strijd met het Unierecht.⁷⁷ Dit vanwege het ontbreken van objectieve vergelijkbaarheid.

Een situatieverschil door afwezigheid van onderworpenheid aan het socialezekerheidsstelsel kwam ook naar voren in het Blanckaert-arrest⁷⁸, in dat geval ten aanzien van tegemoetkomingen in het kader van de belasting- en premieheffing. De heer Blanckaert was woonachtig in België en had in Nederland een vakantiewoning. Hiervoor was hij in Nederland inkomstenbelasting (box 3) verschuldigd, waarbij hij recht had op aftrek van het belastingdeel van de heffingskortingen.⁷⁹ Aangezien hij niet sociaal verzekerd was in

70 HvJ EU 23 oktober 2013, zaak C-177/12 (*Lachheb*), r.o. 28 onder verwijzing naar HvJ EG 16 juli 1992, zaak C-78/91 (*Hughes*), r.o. 14 en HvJ EG 11 september 2008, zaak C-228/07 (*Petersen*), r.o. 21.

71 HvJ EU 23 oktober 2013, zaak C-177/12 (*Lachheb*), r.o. 30.

72 HvJ EU 23 oktober 2013, zaak C-177/12 (*Lachheb*), r.o. 31 (cursivering NS).

73 Zie in dit verband B. Peeters, 'Mobility of EU Citizens and Family Taxation: A Hard to Reconcile Combination', *EC Tax Review* 2014/3, p. 118-120, p. 120 die ingaat op de kwalificatie van de verhoging van de belastingvrije som voor kinderen ten laste in België in het licht van deze rechtspraak (en de verhouding tot het Imfeld-arrest). Zie voor enkele andere voorbeelden: H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 230-232 (randnr. 254-257).

74 HvJ EU 23 oktober 2013, zaak C-177/12 (*Lachheb*), r.o. 32 en 37.

75 HvJ EG 15 maart 2001, zaak C-85/99 (*Offermanns*), r.o. 37-38.

76 Waarbij onder 'gezinsbijslagen' worden verstaan: 'alle verstrekkings- en uitkeringen ter tegemoetkoming van de gezinslasten, met uitzondering van voorschotten op onderhoudsbijdragen, en de in bijlage I vermelde bijzondere uitkeringen bij geboorte of adoptie'.

77 Zie voor een bijzonder geval echter HvJ EU 12 juni 2012, gevoegde zaken C-611/10 en C-612/10 (*Hudzinski en Wawrzyniak*) waarin de werkstaat toch gehouden was gezinsbijslagen toe te kennen in een situatie waarin het recht op deze (socialezekerheids)uitkeringen was gekoppeld aan het bestaan van onbeperkte belastingplicht (waarvan in casu sprake was). Het feit dat de werknemers in kwestie niet sociaal verzekerd waren in de desbetreffende lidstaat, doet hier dan niet meer aan af (zo volgt uit dit arrest van het Hof).

78 HvJ EG 8 september 2005, zaak C-512/03 (*Blanckaert*).

79 Althans van de algemene heffingskorting (gezien zijn status als inwoner van België).

Nederland, kon hij echter geen aanspraak maken op het premiedeel ervan. Indien hij in Nederland woonachtig zou zijn geweest (en hierdoor in Nederland verzekerd), had hij het premiedeel van de heffingskortingen wel in aftrek kunnen brengen op de verschuldigde inkomstenbelasting.

Het Hof van Justitie merkte de mogelijkheid om het premiedeel van de heffingskortingen te verrekenen met de verschuldigde belasting aan als een socialezekerheidsvoordeel (hoewel dit feitelijk leidt tot een verlaging van de verschuldigde belasting en de faciliteit uit de belastingwet volgt⁸⁰). Als gevolg hiervan mocht dit voordeel worden geweigerd aan de niet in Nederland verzekerde Blanckaert, ongeacht of hij zich in een Schumacker-situatie bevond. Dit onderscheid was gelet hierop namelijk gerechtvaardigd uit hoofde van een objectief situatieverschil.⁸¹

Ook deze rechtspraak bevestigt dat de aard van een bepaald voordeel niet kan worden vastgesteld op basis van de wetgeving waarin het is opgenomen. Het onthouden van voordelen die in de belastingwetgeving zijn opgenomen, maar materieel een socialezekerheidsvoordeel inhouden, zou omgekeerd dan ook in strijd komen met het Unierecht voor zover het werknemers betreft die verzekerd zijn in hun voormalige werkland (bijvoorbeeld in situaties van detachering).⁸²

Dat de materiële beoordelingswijze van het Hof niet alleen voor de socialezekerheidsuitkeringen maar ook voor de *premieheffing* geldt, blijkt tevens uit het Commissie/Frankrijk-arrest.⁸³ Hieruit volgt dat indien een bijdrage onder het nationale recht formeel de status van belasting heeft, deze desondanks wordt aangemerkt als socialezekerheidsheffing indien dit de werkelijke (materiële) aard is.⁸⁴ In dat verband is doorslaggevend of een bijdrage specifiek is bestemd voor de financiering van het socialezekerheidsstelsel van een lidstaat. Het al dan niet bestaan van tegenprestaties in de vorm van uitkeringen is hierbij zonder belang.⁸⁵ Het heffen van dergelijke verkapte socialezekerheidsbijdragen van niet-verzekerden is verboden gelet op de exclusieve werking van (thans) Verordening (EG) 883/2004.⁸⁶

80 Dit volgt uit art. 2.7 lid 3 Wet IB 2001.

81 HvJ EG 8 september 2005, zaak C-512/03 (*Blanckaert*), r.o. 45 en 49-50.

82 In een Nederlandse context zou men hierbij kunnen denken aan de onmogelijkheid voor (in Nederland sociaal verzekerde) buitenlandse belastingplichtigen om het premiedeel van de algemene heffingskorting uit te laten betalen aan de minstverdienende partner (art. 8.9 Wet IB 2001). Immers, indien zij niet worden aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen ex. art. 7.8 Wet IB 2001, worden zij voor toepassing van de inkomstenbelastingwet niet als fiscaal partners aangemerkt (art. 1.2 lid 4 onderdeel b Wet IB 2001) waardoor ook het premiedeel niet kan worden uitbetaald.

83 HvJ EG 15 februari 2000, zaak C-169/98 (*Commissie/Frankrijk*). Zie ook B. Peeters & H. Verschuere, 'The Impact of European Union Law on the Interaction of Members States' Sovereign Powers in the Policy Fields of Social Protection and Personal Income Tax Benefits', *EC Tax Review* 2016/5-6, p. 262-276, p. 270-272 (paragraaf 3.1).

84 HvJ EG 15 februari 2000, zaak C-169/98 (*Commissie/Frankrijk*), r.o. 31-33. Zie tevens HvJ EG 26 mei 2005, zaak C-249/04 (*Allard*), r.o. 15-18 en HvJ EU 26 oktober 2016, zaak C-269/15 (*Hoogstad*), r.o. 28-31.

85 HvJ EG 15 februari 2000, zaak C-169/98 (*Commissie/Frankrijk*), r.o. 38.

86 HvJ EG 15 februari 2000, zaak C-169/98 (*Commissie/Frankrijk*), r.o. 29. Zie tevens HvJ EU 26 februari 2015, zaak C-623/13 (*De Ruyter*), r.o. 40-42. Deze redenering geldt overeenkomstig voor EU-ambtenaren die exclusief onderworpen zijn aan het interne stelsel van sociale zekerheid voor EU-functionarissen. Zie HvJ EU 10 mei 2017, zaak C-690/15 (*Lobkowicz*).

Anderzijds betekent dit overigens niet dat een lidstaat op basis van de socialezekerheidsverordening automatisch premies kan heffen over het wereldwijde inkomen van werknemers die exclusief in die staat verzekerd zijn. Uit het Derouin-arrest volgt namelijk dat het nationale recht van de desbetreffende lidstaat of een bilateraal verdrag deze grondslag kan beperken ten aanzien van buitenlandse inkomsten.⁸⁷ Onder dergelijke omstandigheden wordt premieheffing op grond van de totale inkomsten derhalve niet bereikt (i.e. ontstaat onderscheid tussen binnenlandse en grensoverschrijdende situaties).

Het Derouin-arrest betrof de situatie waarin een Franse socialezekerheidsunie zogenoemde CSG- en CRDS-bijdragen⁸⁸ wilde heffen over het Britse inkomen van de exclusief in Frankrijk verzekerde Philippe Derouin. Dit terwijl Frankrijk dit inkomen op grond van het belastingverdrag⁸⁹ tussen Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk moest vrijstellen van zowel inkomstenbelasting als de genoemde bijdragen. Onder die omstandigheden heeft de voorrang van het Unierecht niet tot gevolg dat deze aanvullende Franse socialezekerheidsbijdragen alsnog verschuldigd zijn door een exclusief in Frankrijk verzekerd individu. Een dergelijke verplichting kan namelijk niet worden afgeleid uit de socialezekerheidsverordening, aldus het Hof.⁹⁰ Hoewel in dat specifieke geval de premies derhalve niet werden geheven over het totale inkomen van de premieplichtige, was dat louter het gevolg van keuzes van de desbetreffende lidstaat. Uit het eerdere Allard-arrest volgt namelijk dat de socialezekerheidsverordening noch de verkeersvrijheden zich ertegen verzetten dat een lidstaat exclusief in die staat verzekerde personen aan de heffing van socialezekerheidsbijdragen onderwerpt op grond van hun totale binnenlandse en buitenlandse inkomsten.⁹¹

Voor zover de premieheffing in een bepaalde lidstaat plaatsvindt met inachtneming van de draagkracht van het individu, kan die derhalve als uitgangspunt geheel in aanmerking worden genomen in die staat (onafhankelijk van de woonplaats van het individu). Dit geleet op de exclusieve toewijzingsregels die gelden met betrekking tot de toepasselijke socialezekerheidswetgeving. In dergelijke situaties bestaat in de desbetreffende lidstaat op grond hiervan tevens objectieve vergelijkbaarheid ten aanzien van de voordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie in het kader van de premieheffing.⁹² De Schumacker-doctrine speelt derhalve geen rol voor de beoordeling of een lidstaat een niet-inwoner in aanmerking dient te laten komen voor deze voordelen.⁹³ De toepassings sfeer van die rechtspraak van het Hof is beperkt tot de heffing van de directe belastingen.

87 HvJ EG 3 april 2008, zaak C-103/06 (*Derouin*).

88 Algemene sociale bijdragen die onder meer worden berekend over inkomsten uit arbeid. Zie HvJ EG 3 april 2008, zaak C-103/06 (*Derouin*), r.o. 7-9.

89 De Franse CSG- en CRDS-bijdragen hebben een hybride karakter, aangezien die voor Franse nationaalrechtelijke doeleinden alsmede voor het belastingverdrag tussen Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk als aanvullende belastingen over het inkomen worden beschouwd. Voor toepassing van de socialezekerheidsverordening worden de CSG- en CRDS-bijdragen echter als socialezekerheidsheffing aangemerkt. Zie HvJ EG 3 april 2008, zaak C-103/06 (*Derouin*), r.o. 10-11 en 22.

90 HvJ EG 3 april 2008, zaak C-103/06 (*Derouin*), r.o. 27.

91 HvJ EG 26 mei 2005, zaak C-249/04 (*Allard*), r.o. 19-24 en 28-34.

92 Zie HvJ EG 8 september 2005, zaak C-512/03 (*Blanckaert*), r.o. 45-50. Veel lidstaten kennen dergelijke voordelen overigens niet in het kader van de heffing van socialezekerheidsbijdragen (anders dan bij de inkomstenbelastingheffing). De heffingsgrondslag voor de Nederlandse premie volksverzekeringen vormt hierbij een uitzondering.

93 HvJ EU 23 januari 2019, zaak C-272/17 (*Zyla*), r.o. 30-31.

Als gevolg van het verschil in het rechtskader en de aanknopingspunten van sociale zekerheid (gecoördineerd, exclusieve onderworpenheid) en belastingheffing (niet-gecoördineerd, potentieel fractionele onderworpenheid) kan een mismatch ontstaan tussen fiscale en socialezekerheidsvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie. Hierbij gaat het bijvoorbeeld om gezinstoeslagen. Dit aangezien dergelijke voordelen in bepaalde lidstaten in een ander rechtsgebied zijn ondergebracht. Voor zover dit nadelig uitpakt voor grensoverschrijdende werknemers en dit niet met een beroep op de materiële uitleg van de socialezekerheidsverordening kan worden bestreden, zal dit bij de huidige stand van het Unierecht als een dispariteit moeten worden beschouwd en aanvaard. Slechts harmonisatie van de stelsels of coördinatie tussen de toewijzingsregels voor belasting- en premieheffing zou in dit verband uitkomst kunnen bieden. Voor beide alternatieven geldt echter dat het bereiken hiervan momenteel niet realistisch is.⁹⁴

7.5 Conclusie en samenvatting

In dit hoofdstuk zijn verschillende nadere vereisten behandeld die volgen uit de rechtspraak van het Hof van Justitie. De aanvullende randvoorwaarden die uit deze jurisprudentie volgen zijn relevant om het totaalbeeld van de Unierechtelijke vereisten vast te stellen met betrekking tot de fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers.

Hierbij is ten eerste aandacht besteed aan de vraag in hoeverre onderscheid tussen niet-inwoners uit verschillende lidstaten ook verboden is gelet op de verkeersvrijheden (zogenoemde horizontale discriminatie). Dit is onder omstandigheden het geval. Naast het verbod op verticale discriminatie (inwoners versus niet-inwoners), verbiedt het vrije verkeer van werknemers namelijk eveneens horizontale discriminatie (onderscheid tussen objectief vergelijkbare niet-inwoners uit verschillende lidstaten). Uit het primaire Unierecht volgt dan ook een verbod op begunstiging van bepaalde niet-inwoners, althans indien dit verschil in behandeling voortvloeit uit de nationale wetgeving van een lidstaat (unilaterale begunstiging). Dit ligt anders indien de bevoordeling plaatsvindt op grond van een belastingverdrag, mits het belastingvoordeel in kwestie daar niet van kan worden losgekoppeld maar bijdraagt aan het algemene evenwicht van deze overeenkomst (bilaterale begunstiging). Uit het D-arrest volgt dat hiervan onder meer sprake is met betrekking tot subjectgebonden belastingvoordelen die worden toegekend op basis van een wederkerig non-discriminatieartikel dat is opgenomen in een belastingverdrag. Een dergelijk onderscheid in behandeling leidt derhalve op zichzelf niet tot een verboden beperking van het vrije verkeer van werknemers.

94 H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 397 e.v. (randnr. 448 e.v.). Niesten heeft in haar proefschrift onderzoek gedaan naar de mogelijkheden om de toewijzingsregels van belasting- en premieheffing te uniformeren. Mede gezien de verschillende doelen en grondslagen van beide rechtsgebieden acht zij een keuze tussen beide systemen niet wenselijk en een afstemming vooralsnog onwaarschijnlijk. Zie tevens de oratie van Weerepas die specifiek de (on)mogelijkheden ten aanzien van coördinatie van belasting- en premieheffing van grenswerkers betrof. Zie M.J.G.A.M. Weerepas, *Grenswerkers: coördineren, niet omdat het niet kan, maar omdat het moet?*, Oratie Universiteit Maastricht 2018, p. 37-38. Weerepas concludeert dat harmonisatie van de fiscaliteit en de sociale zekerheid duidelijk een brug te ver is. Zij acht coördinatie in een aantal gevallen nodig en haalbaar, maar volledige coördinatie onmogelijk.

Ten tweede is onderzocht of een discriminerende regeling van een lidstaat kan worden geneutraliseerd door middel van een alternatief keuzeregime. Dit is van belang aangezien het feit dat de werkstaat niet-inwoners in beginsel niet hoeft te belasten met inachtneming van hun persoonlijke en gezinssituatie, ervoor zorgt dat lidstaten deze belastingplichtigen doorgaans in beginsel afwijkend in de belastingheffing betrekken. Sommige belastingstelsels bevatten echter een keuzemogelijkheid om bij fictie te worden behandeld als binnenlandse belastingplichtige c.q. te worden belast op grond van een alternatief regime (waarbij op verzoek alsnog een gelijke behandeling wordt verleend).

Uit de rechtspraak van het Hof volgt echter dat een facultatieve regeling een discriminerend regime niet kan neutraliseren. Uit de jurisprudentie blijkt dat dit in ieder geval geldt voor situaties waarin zonder meer sprake is van objectieve vergelijkbaarheid van niet-inwoners. Voor bijvoorbeeld objectgebonden belastingvoordelen is een keuzeregeling (voor een volledige inwonerbehandeling) dan ook geen uitkomst; er dienen voor niet-inwoners imperatief gelijke mogelijkheden tot kostenaf trek en dezelfde (of voordeligere) tarieven te worden gehanteerd. Dit mede gezien de elementbenadering die het Hof volgt ten aanzien van de vaststelling van discriminaties in de objectieve heffingssfeer (waarbij een eventuele benadeling van niet-inwoners met betrekking tot objectgebonden aftrekposten en/of belastingtarieven separaat wordt beoordeeld).

Ten aanzien van belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie ligt dit mogelijk anders. Uit het Hirvonen-arrest blijkt namelijk dat voor Schumacker-situaties dit niet betekent dat *cherry picking* moet worden toegestaan als een keuzeregime wordt gevolgd. In dergelijke gevallen dient namelijk de uiteindelijke totale belastingdruk te worden vergeleken voor de vaststelling of sprake is van belemmering van het vrije verkeer. Gelet hierop bestaat naar verwachting meer ruimte om niet-inwoners de keuze te bieden om al dan niet te worden belast met inachtneming van hun persoonlijke en gezinssituatie (volledige fiscale draagkracht). Mijns inziens is het toelaatbaar te verlangen dat een niet-inwoner conform inwoners een aangifte inkomstenbelasting indient, als hij met inachtneming van zijn volledige fiscale draagkracht wenst te worden belast. Indien een belastingplichtige echter dergelijke informatie niet verstrekt, dan zal hij slechts ten aanzien van het object van heffing gelijk worden belast als inwoners (i.e. gelijke behandeling ten aanzien van zijn broninkomen, zonder inachtneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie). De Schumacker-rechtspraak dwingt lidstaten in feite tot deze verschillende regimes, aangezien naar het oordeel van het Hof de persoonlijke en gezinssituatie in beginsel door de woonstaat in aanmerking moet worden genomen en slechts in uitzonderingsgevallen door de werkstaat.

Ten derde is aandacht besteed aan het verschil tussen belasting- en socialezekerheidsvoordelen. Meer specifiek ging het hierbij om het onderscheiden van belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie ten opzichte van vergelijkbare voordelen onder de socialezekerheidswetgeving, zoals gezinstoeslagen. Uit de jurisprudentie volgt dat bij deze vaststelling de nationaalrechtelijke kwalificatie noch de financiering van een bepaald voordeel doorslaggevend is. Van een socialezekerheidsvoordeel is volgens vaste rechtspraak sprake indien de tegemoetkoming wordt verleend zonder individuele en discretionaire beoordeling van de persoonlijke behoeften en verband houdt met een van de in de socialezekerheidsverordening genoemde situaties. Blijkens het Lachheb-arrest is hiervan bijvoorbeeld sprake indien een voordeel voor kinderen ten laste, dat formeel

onderdeel van het belastingrecht is, automatisch wordt toegekend, i.e. zonder enig verband met het inkomen of de verschuldigde belasting van de ontvanger.

Door het Hof van Justitie is expliciet bevestigd dat de afwijkende context van de socialezekerheidswetgeving (waaronder de gecoördineerde exclusieve onderworpenheid), tot gevolg heeft dat de Schumacker-doctrine niet van toepassing is ten aanzien van socialezekerheidsvoordelen. Bij het bepalen van de gerechtigdheid van niet-inwoners tot dergelijke voordelen dient het bestaan van objectieve vergelijkbaarheid in beginsel te worden gekoppeld aan de exclusieve onderworpenheid aan de socialezekerheidswetgeving van de desbetreffende werkstaat.

Als gevolg van het verschil in het rechtskader en de aanknopingspunten van sociale zekerheid (gecoördineerd, exclusieve onderworpenheid) en belastingheffing (niet-gecoördineerd, potentieel fractionele onderworpenheid) kan een mismatch ontstaan tussen fiscale tegemoetkomingen en socialezekerheidsvoordelen. Hierbij gaat het bijvoorbeeld om gezinstoeslagen. Dit aangezien in bepaalde lidstaten dergelijke voordelen in een ander rechtsgebied zijn ondergebracht. Voor zover dat nadelig uitpakt voor grensoverschrijdende werknemers en dit niet met een beroep op de materiële uitleg van de socialezekerheidsverordening kan worden bestreden, zal dit bij de huidige stand van het Unierecht als een dispariteit moeten worden beschouwd en aanvaard. Slechts harmonisatie van de stelsels of coördinatie tussen de toewijzingsregels voor belasting- en premieheffing zou in dit verband uitkomst kunnen bieden.

De huidige stand van het Unierecht (conclusies deel II)

Op basis van de bevindingen in hoofdstuk 3 tot en met 7 kunnen de volgende conclusies worden getrokken ten aanzien van het eerste gedeelte van de onderzoeksvraag. Dit betreft meer specifiek de vraag in hoeverre bij de belastingheffing van natuurlijke personen ten aanzien van grensoverschrijdende arbeid het klassieke onderscheid in fiscale behandeling op grond van woonplaats verenigbaar is met het (huidige) Unierecht.

Hierbij dient voorop te worden gesteld dat hoewel de directe belastingen tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, zij niettemin verplicht zijn die bevoegdheid in overeenstemming met het Unierecht uit te oefenen. Ook bij de fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers dienen lidstaten derhalve onder meer het vrije verkeer van werknemers te eerbiedigen, hetgeen leidt tot een beperking van hun soevereiniteit.

Bij de beoordeling of een nationale maatregel in strijd is met het vrije verkeer van werknemers hanteert het Hof van Justitie een vast beslisschema. Allereerst gaat het Hof na of een belanghebbende toegang heeft tot het vrije verkeer van werknemers. Indien een EU-onderdaan kwalificeert als werknemer en sprake is van een grensoverschrijdende economische activiteit is hieraan voldaan. Economisch inactieven, bijvoorbeeld gepensioneerden, kunnen een beroep doen op het vrije verblijfsrecht voor burgers van de Unie; hiervoor is geen economische activiteit vereist. Zogenoemde 'interne situaties' vallen echter buiten het toepassingsbereik van de verkeersvrijheden, wegens gebrek aan voldoende aanknopingspunten met het Unierecht.

Vervolgens stelt het Hof vast of een nationale maatregel een beperking van het vrije verkeer vormt. Beperkingen kunnen globaal worden onderverdeeld in de volgende categorieën: directe en indirecte discriminaties naar nationaliteit en belemmeringen met en zonder onderscheid. Wanneer is vastgesteld dat een bepaalde nationale maatregel het vrije verkeer beperkt, wordt nagegaan of deze beperking kan worden gerechtvaardigd op basis van de verdragsexcepties (geschreven rechtvaardigingsgronden) dan wel op basis van de zogenoemde *rule of reason* (ongeschreven rechtvaardigingsgronden: 'dwingende redenen van algemeen belang'). Een geschreven of ongeschreven rechtvaardigingsgrond wordt slechts geaccepteerd indien deze geschikt is voor de verwezenlijking van het nagestreefde doel (geschiktheidsvereiste) en niet verder gaat dan noodzakelijk is voor het bereiken van dat doel (proportionaliteitsvereiste). In de fiscale jurisprudentie inzake het vrije verkeer van werknemers zijn rechtvaardigingsgronden slechts bij uitzondering gehonoreerd door het Hof van Justitie.

Een belangrijk onderdeel bij de beoordeling of het Unierecht zich verzet tegen een bepaalde maatregel is de vraag of sprake is van (een ongelijke behandeling van) objectief vergelijkbare gevallen. Het is in dit kader vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie dat

bij de directe belastingen de situatie van inwoners en niet-inwoners in het algemeen niet vergelijkbaar is. Aldus erkent en accepteert het Hof in beginsel het binnen het internationale belastingrecht gebruikelijke onderscheid in fiscale behandeling tussen inwoners en niet-inwoners. Op het bovenstaande uitgangspunt bestaat echter een uitzondering in zogenoemde 'Schumacker-situaties'. Uit het in 2017 gewezen X-arrest volgt in dit verband dat voor het optreden van een Schumacker-situatie beslissend is dat de woonstaat 'de persoonlijke en gezinssituatie van een belastingplichtige voor de belastingheffing niet in aanmerking kan nemen wegens gebrek aan voldoende belastbaar inkomen, terwijl met die situatie elders [in een werkstaat] wel rekening kan worden gehouden omdat de belanghebbende daar voldoende inkomen ontvangt'. Onder dergelijke omstandigheden is een niet-inwoner wel objectief vergelijkbaar met een inwoner en dient de werkstaat hem belastingvoordelen te verlenen die verband houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie (subjectgebonden belastingvoordelen).

Het uitgangspunt dat niet-inwoners niet vergelijkbaar zijn geldt echter niet ten aanzien van faciliteiten die verbonden zijn aan het *object* van heffing in de werkstaat (objectgebonden belastingvoordelen). Niet-inwoners zijn hierdoor, ongeacht het gedeelte van het inkomen dat zij in de desbetreffende lidstaat genieten, op dezelfde wijze als inwoners gerechtigd tot onder meer kostenaf trek voor (arbeids)inkomen in de werkstaat, toepassing van gelijke belastingtarieven en teruggaafprocedures voor overtollig ingehouden loonbelasting. Hoewel het Hof van Justitie de onvergelijkbaarheid van niet-inwoners en inwoners als hoofdregel aanduidt, is het derhalve *de facto* een regel die slechts bij uitzondering geldt (gelet op de beperkte toepassingsfeer ervan), maar *de iure* wel iets zegt over de bewijslast die op een belastingplichtige rust.

Ten aanzien van objectgebonden belastingvoordelen bestaat objectieve vergelijkbaarheid indien sprake is van een *rechtstreeks verband* tussen de belastbare activiteit in de bronstaat en de gemaakte kosten of faciliteit. Hierbij speelt het territorialiteitsbeginsel een belangrijke rol: de mate van onderworpenheid in de bronstaat is in dit kader bepalend voor de mate van vergelijkbaarheid. Voor zover activiteiten van een niet-inwoner in de belastingheffing worden betrokken, dienen hiermee rechtstreeks verbonden lasten op gelijke voet in aftrek te worden toegelaten. Hieronder wordt verstaan: 'de wegens deze activiteit gemaakte kosten, die dus voor de uitoefening van deze activiteit noodzakelijk zijn'. Dit is een ruim begrip. Naast de direct toerekenbare kosten betreft dit namelijk ook het aandeel in de algemene kosten dat kan worden beschouwd als noodzakelijk voor de desbetreffende activiteit. In de mate dat een niet-inwoner voor zijn arbeidsinkomen belastbaar is in de werkstaat, is hij derhalve objectief vergelijkbaar ten aanzien van de belastingvoordelen die rechtstreeks verbonden zijn met die werkzaamheden.

In de regel zal de afbakening van de subject- en objectgebonden faciliteiten geen problemen opleveren. Echter, in bepaalde gevallen zijn belastingvoordelen in de bronstaat gekoppeld aan zowel een bepaalde activiteit als de persoonlijke en gezinssituatie. In dit kader ben ik van mening dat bij deze beoordeling in beginsel doorslaggevend is of de toekenning van een bepaald fiscaal voordeel *mede* gekoppeld is aan de persoonlijke en gezinssituatie. Indien een noodzakelijke voorwaarde voor de toekenning van een fiscaal voordeel verband houdt met de persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtige of zijn gezin, dient het belastingvoordeel mijns inziens te worden aangemerkt als een tegemoetkoming die binnen de reikwijdte van de Schumacker-doctrine valt. Niet-inwoners mag deze aftrek

dan worden geweigerd (behoudens Schumacker-situaties). Dit lijdt uitzondering indien sprake is van kosten die voor de uitoefening van de activiteit in de werkstaat noodzakelijk zijn, zoals verplichte bijdragen voor pensioen of sociale zekerheid. In dat specifieke geval wordt door het Hof namelijk alsnog objectieve vergelijkbaarheid van de niet-inwoner aangenomen in de werkstaat (voor deze 'rechtstreeks verbonden kosten'), ongeacht of de gemaakte kosten tevens enig verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie.

Met betrekking tot de toepasselijke belastingtarieven geldt de Schumacker-doctrine niet. Het is lidstaten dan ook verboden om een nadelig (buitenlander)tarief te hanteren voor niet-inwoners. Het feit dat de bronstaat een buitenlandse belastingplichtige doorgaans slechts voor een beperkt deel van zijn wereldinkomen belast (zonder progressievoorbehoud), doet hier niet aan af.

De beoordeling of een niet-inwoner met betrekking tot de fiscale behandeling van het object van heffing wordt gediscrimineerd, vindt bij de huidige stand van de rechtspraak plaats per element. Grondslag en belastingtarief worden hierbij afzonderlijk beoordeeld door het Hof van Justitie. Een nadelige behandeling bij de vaststelling van de grondslag (bijvoorbeeld weigering van kostenaf trek) kan derhalve niet worden gecompenseerd door een eventueel lager tarief voor niet-inwoners. De oudere rechtspraak liet overigens een wisselend beeld zien op dit punt. Mijns inziens is de afzonderlijke beoordelingswijze thans echter geldend recht, in ieder geval ten aanzien van de fiscale behandeling van het arbeidsinkomen van niet-inwoners.

Een nadelige behandeling in de bronstaat kan onder omstandigheden wel worden geneutraliseerd op grond van een belastingverdrag. Uit de rechtspraak volgt dat bijvoorbeeld een discriminerende heffing van dividendbelasting door de bronstaat kan worden geneutraliseerd indien deze bronbelasting, op grond van een verdrag, in de woonstaat in casu *feitelijk* volledig kan worden verrekend. Aldus kan een dergelijke beperking worden geneutraliseerd middels het belastingverdrag, zonder dat wordt toegekomen aan rechtvaardiging ervan op grond van dwingende maatregelen van algemeen belang. De ratio hierachter is dat de bronstaat in dat geval het probleem – de nadelige behandeling van de niet-inwoner – volledig heeft opgelost.

Voor een dergelijke neutralisering is ten eerste vereist dat deze verrekening door de woonstaat plaatsvindt op grond van het belastingverdrag met de bronstaat. Unilateraal door de woonstaat verleende belastingkredieten worden in dit kader namelijk niet in aanmerking genomen. Ten tweede is hiervoor mijns inziens vereist dat de desbetreffende buitenlandse belasting in de woonstaat (i) integraal kan worden verrekend (i.e. niet alleen het discriminerende deel) en (ii) in hetzelfde belastingjaar (i.e. zonder rekening te houden met eventuele doorschuifregelingen die de woonstaat – unilateraal – toepast).

Deze neutraliseringsleer van het Hof heeft betrekking op beperkingen door bronstaten ten aanzien van *objectgebonden* belastingvoordelen. Ook voor werknemers zou deze rechtspraak derhalve een rol kunnen spelen bij objectgebonden beperkingen door de werkstaat, althans indien hun woonstaat de verrekeningsmethode ter voorkoming van dubbele belasting hanteert voor het desbetreffende arbeidsinkomen.

In de rechtspraak met betrekking tot de persoonlijke en gezinssituatie volgt het Hof van Justitie echter een andere lijn waarbij de neutraliseringsleer niet wordt toegepast. Met betrekking tot de *subjectgebonden* belastingvoordelen zijn niet-inwoners namelijk in beginsel niet vergelijkbaar met inwoners, behoudens gevallen waarin sprake is van een

Schumacker-situatie. Hierdoor zijn lidstaten als uitgangspunt niet verplicht om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van niet-inwoners. Deze jurisprudentie van het Hof van Justitie, de Schumacker-doctrine, heeft zich de afgelopen decennia steeds verder ontwikkeld. De reikwijdte van deze jurisprudentie is door het Hof van Justitie gepreciseerd tot alle belastingvoordelen die verband houden met de fiscale draagkracht van de belastingplichtige (de 'volledige fiscale draagkracht'). Anders dan bij de objectgebonden belastingvoordelen vindt deze beoordeling niet per element plaats (grondslag en belastingtarief), maar geldt dat een dergelijke niet-inwoner *in totaliteit* niet zwaarder mag worden belast dan een objectief vergelijkbare inwoner. Dit betekent mijns inziens dat lidstaten in Schumacker-situaties in beginsel gehouden zijn niet-inwoners een volledig gelijke fiscale behandeling te verlenen ten opzichte van inwoners. Hierdoor is een niet-inwoner, die zich in een Schumacker-situatie bevindt, in Nederland bijvoorbeeld ook gerechtigd tot het in aftrek brengen van zijn negatieve inkomsten uit zijn buitenlandse eigen woning.

Er bestaat echter nog altijd geen volledige duidelijkheid over de omstandigheden waaronder een niet-inwoner in dit kader objectief vergelijkbaar is en zijn persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking dient te worden genomen. In de literatuur is regelmatig aangenomen dat een belastingplichtige tot dergelijke belastingvoordelen gerechtigd is indien wordt voldaan aan het zogenoemde '90%-criterium'. Ik deel deze opvatting niet. Naar mijn mening kan aan de jurisprudentie een tweetal criteria worden ontleend om de objectieve vergelijkbaarheid van niet-inwoners in dit verband vast te stellen: het woonstaatscriterium en het inkomenscriterium.

Om in de werkstaat in aanmerking te komen voor een inwonerbehandeling ten aanzien van de subjectgebonden belastingvoordelen is ten eerste vereist dat de lidstaat waarin een belastingplichtige woonachtig is geen rekening kan houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie, althans dat de hiermee verbonden belastingvoordelen niet volledig kunnen worden geëffectueerd.¹ Dit wegens onvoldoende belastbare grondslag c.q. verschuldigde belasting in de woonstaat, terwijl de belastingvoordelen in verband met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige evenmin kunnen worden vergolden bij zijn partner (woonstaatscriterium).²

Als tweede voorwaarde geldt dat het inkomen geheel of gedeeltelijk aan de werkstaat ter heffing is toegewezen en aldaar wordt belast (inkomenscriterium). Een minimumgrens in de vorm van een percentage kan mijns inziens niet aan de jurisprudentie worden ontleend. Als aan het woonstaatscriterium wordt voldaan, geldt mijns inziens het volgende. Indien in één werkstaat belastbaar inkomen wordt genoten, dan is deze staat gehouden de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen. Als het inkomen echter in meerdere werkstaten wordt verdiend, dan bestaat deze verplichting voor ieder van de werkstaten (voor zover dit lidstaten zijn) naar evenredigheid van het aldaar belastbare inkomen. Het inkomenscriterium vervult in dit verband *de facto* een toewijzingsregel ter bepaling door

1 In de woorden van het Hof: 'indien mocht blijken dat de belanghebbende op het grondgebied van de woonlidstaat geen enkel inkomen heeft ontvangen of een zodanig gering inkomen dat die staat hem niet de voordelen kan toekennen waarop aanspraak ontstaat wanneer al zijn inkomen en zijn persoonlijke en gezinssituatie in de beschouwing worden betrokken'. Zie HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X), r.o. 39 (cursivering NS).

2 Dit kan bijvoorbeeld ontstaan doordat de positieve belastbare grondslag (vrijwel) volledig wordt vrijgesteld op basis van de toepasselijke belastingverdragen.

welke lidstaat of lidstaten de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking moet worden genomen in Schumacker-situaties.³

Bij de beoordeling van de Schumacker-criteria worden inkomsten die naar hun aard geen belastbaar inkomen vormen buiten beschouwing gelaten, omdat die geen onderdeel van de grondslag zijn waarop de belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie kunnen worden verleend.⁴ Daarnaast dient het gehele belastingjaar in ogenschouw te worden genomen bij de vaststelling van de objectieve vergelijkbaarheid in het kader van deze rechtspraak.

De Schumacker-rechtspraak schrijft aldus voor onder welke voorwaarden Unierechtelijke verplichtingen ten aanzien van de inachtneming van de persoonlijke en gezinssituatie rusten op de woonstaat respectievelijk de werkstaat. Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat de verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen als uitgangspunt slechts op de woonstaat rust. Deze lidstaat dient de belastingvoordelen die verbonden zijn met de persoonlijke en gezinssituatie in beginsel volledig te verlenen, meer in het bijzonder door deze aftrekposten volledig toe te rekenen aan het binnenlandse inkomen of in aftrek te brengen op de belasting die is verschuldigd over de binnenlandse inkomsten.⁵ Op deze hoofdregel bestaan drie uitzonderingen:

1. de belastingplichtige bevindt zich in een Schumacker-situatie, waardoor de verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige in aanmerking te nemen op grond van het Unierecht op de werkstaat (of werkstaten) rust (Schumacker-exceptie);
2. de werkstaat is op grond van een belastingverdrag gehouden de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige in aanmerking te nemen (bilaterale De Groot-exceptie);
3. de werkstaat verleent op basis van zijn nationale wetgeving eenzijdig belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige (unilaterale De Groot-exceptie).

Binnen het beslisschema van het Hof van Justitie worden de bovengenoemde uitzonderingen niet op dezelfde wijze toegepast. De eerste uitzondering, de Schumacker-exceptie, wordt namelijk behandeld in het kader van de vaststelling van de *objectieve vergelijkbaarheid* (bij de beoordeling of sprake is van een beperking van het vrije verkeer). De tweede en derde uitzondering, de twee De Groot-excepties, zijn anders van aard en worden behandeld in het kader van de rechtvaardigingsgronden. De woonstaat kan de weigering van de subjectgebonden belastingvoordelen onder omstandigheden namelijk *rechtvaardigen*

3 Meer concreet bestaat in een Schumacker-situatie met meerdere werkstaten, in afwijking van de hoofdregel, mijns inziens in de werkstaten met betrekking tot de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie (slechts) objectieve vergelijkbaarheid met een inwoner in de mate dat het wereldinkomen belastbaar is in de desbetreffende staat.

4 Dit wordt beoordeeld naar de maatstaven van de staat waaraan de inkomsten/betalen ter heffing zijn toegewezen. Zie HvJ EG 1 juli 2004, zaak C-169/03 (*Wallentin*) en HvJ EU 10 mei 2012, zaak C-39/10 (*Commissie/Estland*).

5 Bij aftrekposten kan dit plaatsvinden door deze toe te rekenen aan het binnenlandse inkomen in de voorkomingsbreuk. Bij belastingverminderingen die niet via een grondslagverlaging verlopen, maar bijvoorbeeld via een tax credit/heffingskorting (bedrag ter vermindering van de verschuldigde belasting i.p.v. grondslag), zouden deze moeten worden toegerekend na vaststelling van de belasting over het binnenlandse inkomen. Een voorbeeld waarbij we dit zien is (het belastingdeel van de) de algemene heffingskorting die in Nederland integraal van de over het binnenlandse inkomen verschuldigde belasting wordt afgetrokken, i.e. nadat het bedrag van de aftrek ter voorkoming van dubbele belasting is vastgesteld.

indien de werkstaat, op basis van een belastingverdrag of unilateraal, de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking neemt. Dit op grond van de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid en de voorkoming van dubbele (verlies)af trek als dwingende redenen van algemeen belang.

Voor alle gevallen geldt als vereiste dat de belastingplichtige ervan moet worden verzekerd dat zijn persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk *volledig en naar behoren* in aanmerking wordt genomen. Met betrekking tot de Schumacker-exceptie volgt de verzekering dat de persoonlijke en gezinssituatie volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen uit het Unierecht. Ten aanzien van de bilaterale De Groot-exceptie vindt deze verzekering plaats op grond van het van toepassing zijnde belastingverdrag. Voor een beroep op de unilaterale De Groot-exceptie is hiervoor echter vereist dat de woonstaat in zijn wetgeving een *onderling verband* legt tussen (i) de weigering van de subjectgebonden belastingvoordelen en (ii) de omstandigheid dat de werkstaat op dit punt rekening houdt met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige. Bij afwezigheid van een dergelijk onderling verband faalt een beroep op de rechtvaardigingsgronden, ongeacht de beschikbare behandeling in de werkstaat.

Naar mijn mening hebben belastingplichtigen in het kader van het De Groot-arrest geen keuzevrijheid in welke lidstaat zij de belastingvoordelen ten aanzien van de persoonlijke en gezinssituatie genieten. Mijns inziens is het de woonstaat namelijk toegestaan om een beroep te doen op een De Groot-exceptie voor zover vaststaat dat in de werkstaat een gelijke behandeling ten aanzien van de persoonlijke en gezinssituatie *beschikbaar* is. Eventuele verschillen in de omvang c.q. het effectieve voordeel van de aftrekposten dienen hierbij als dispariteiten te worden beschouwd.

De hiervoor genoemde verplichtingen voor de woonstaat om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen gelden ongeacht of een vrijstellings- of verrekeningsmethode wordt gehanteerd ter voorkoming van dubbele belasting. Hierbij zij opgemerkt dat indien een lidstaat een verrekeningsmethode hanteert, een Schumacker-situatie onder omstandigheden pas op een later moment intreedt. Dit aangezien dan zelfs bij afwezigheid van binnenlands inkomen de mogelijkheid bestaat dat er voldoende verschuldigde belasting is om de persoonlijke en gezinssituatie volledig in aanmerking te nemen en eveneens de buitenlandse belasting volledig te verrekenen.

Indien een belastingplichtige aan de Schumacker-criteria voldoet, gaat de Unierechtelijke verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen over op de werkstaat (of werkstaten). Wanneer sprake is van een Schumacker-situatie met één werkstaat, bestaat op het punt van de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie objectieve vergelijkbaarheid met een inwoner van de werkstaat (*klassieke* Schumacker-exceptie). In dergelijke gevallen is de werkstaat als gevolg hiervan gehouden de persoonlijke en gezinssituatie in beginsel volledig in acht te nemen en de belastingplichtige een inwonerbehandeling te verlenen. Hier staat tegenover dat de woonstaat dan in principe van deze Unierechtelijke verplichting is ontheven. Met betrekking tot de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie bestaat in dat geval in beginsel

namelijk geen objectieve vergelijkbaarheid meer met andere inwoners van de woonstaat (die hun inkomsten binnenlands verwerven).⁶

Het bovenstaande is naar mijn mening anders als sprake is van een Schumacker-situatie met meerdere werkstaten, althans indien tevens (beperkte) inkomsten in de woonstaat worden verworven (maar die onvoldoende zijn om de persoonlijke en gezinssituatie in de woonstaat volledig in aanmerking te kunnen nemen). Dit aangezien de verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen in dat geval slechts naar evenredigheid rust op de (werk)lidstaten waar belastbaar inkomen wordt genoten (*fractionele* Schumacker-exceptie). Gelet hierop verwacht ik dat het Hof van Justitie onder dergelijke bijzondere omstandigheden alle betrokken lidstaten (woonstaat en werkstaten) zal verplichten de desbetreffende voordelen pro rata te verlenen. Dit aangezien onder dergelijke omstandigheden niet één specifieke lidstaat *in de beste positie* is om de persoonlijke en gezinssituatie (volledig) in acht te nemen. Middels deze evenredige aftrek in alle betrokken lidstaten wordt de persoonlijke en gezinssituatie dan alsnog volledig en naar behoren in aanmerking genomen in de zin van de rechtspraak.

Bij de vaststelling van de verplichtingen van een werkstaat in een Schumacker-situatie zijn eventuele belastingvoordelen die door andere staten worden verleend mijns inziens slechts van belang in het kader van de rechtvaardigingsgronden. Dit overeenkomstig de benadering die uit het De Groot-arrest volgt ten aanzien van de verplichtingen van de woonstaat.⁷ Lidstaten, waaronder werkstaten in Schumacker-situaties, dienen immers te verzekeren dat de persoonlijke en gezinssituatie van een grensoverschrijdende werknemer volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen. In dit kader zou een werkstaat in een klassieke Schumacker-situatie derhalve als uitgangspunt alle belastingvoordelen moeten verlenen. De werkstaat mag hierbij terugtreden voor zover een andere lidstaat rekening houdt met de persoonlijke en gezinssituatie, mits dit laatste is verzekerd middels een belastingverdrag hetzij de weigering van de subjectgebonden belastingvoordelen plaatsvindt op grond van een onderling verband in de wetgeving van de werkstaat. In mijn visie betreft dit aldus een logische en symmetrische toepassing van de bilaterale en unilaterale De Groot-excepties. In een *fractionele* Schumacker-situatie (meerdere werkstaten) is het bovenstaande mutatis mutandis van toepassing. Hierbij dient als uitgangspunt een evenredig deel van de belastingvoordelen te worden verleend door de verschillende werkstaten, waarbij een lidstaat een verlaging hiervan zou kunnen rechtvaardigen indien anders in totaliteit ongerechtvaardigde dubbele voordelen zouden ontstaan (meer dan volledige inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie). Dit zou bijvoorbeeld kunnen optreden indien een andere werkstaat de persoonlijke en gezinssituatie volledig in aanmerking neemt of de woonstaat meer dan een evenredig deel van de aftrekposten toekent.

In Schumacker-situaties geldt tevens een verplichting tot nationale behandeling met betrekking tot grensoverschrijdende verliesverrekening (aftrek van negatieve inkomsten

6 In de woonstaat blijft – ook in Schumacker-situaties – wel objectieve vergelijkbaarheid bestaan ten aanzien van belastingvoordelen die rechtstreeks verband houden met economische activiteiten in het woonland. Het toerekenen van dergelijke grondslagverminderingen c.q. belastingkortingen aan het buitenlandse inkomen is mijns inziens dan ook verboden behoudens rechtvaardiging (bijvoorbeeld het voorkomen van dubbele (verlies)aftrek). Zie hierover ook paragraaf 5.3.4.4.

7 De verplichtingen die op de woonstaat rusten met betrekking tot de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie behoudens gevallen waarin sprake is van een Schumacker-situatie.

uit een buitenlandse bron). Mijns inziens kan het uitsluiten en/of later terugnemen van buitenlandse verliezen, net als bij inwoners, ook in Schumacker-situaties onder voorwaarden worden gerechtvaardigd. De uitzondering hierop voor zogenoemde definitieve verliezen zal binnen de Schumacker-doctrine waarschijnlijk geen grote rol gaan spelen. Dit aangezien bij natuurlijke personen in de woonstaat in de regel de mogelijkheid zal blijven bestaan dat aldaar op termijn nog positieve inkomsten worden genoten. In dat geval rust op de werkstaat uit hoofde van deze uitzonderingsregel geen verplichting om de buitenlandse verliezen te importeren. Meer in algemene zin zijn de lidstaten naar mijn mening vrij om ook in Schumacker-situaties bijvoorbeeld een objectvrijstelling of een vrijstellingsmethode (met progressie- en/of grondslagvoorbehoud) te hanteren ter voorkoming van dubbele belasting, mits de nadere vereisten uit de rechtspraak worden geëerbiedigd.

Naast het verbod op verticale discriminatie (inwoners versus niet-inwoners) verbiedt het vrije verkeer van werknemers eveneens horizontale discriminatie (onderscheid tussen objectief vergelijkbare niet-inwoners uit verschillende lidstaten). Uit het primaire Unierecht volgt dan ook een verbod op begunstiging van bepaalde niet-inwoners, althans indien dit verschil in behandeling voortvloeit uit de nationale wetgeving van een lidstaat (unilaterale begunstiging). Dit ligt namelijk anders indien de bevoordeling plaatsvindt op grond van een belastingverdrag, mits het belastingvoordeel in kwestie daar niet van kan worden losgekoppeld maar bijdraagt aan het algemene evenwicht van deze overeenkomst (bilaterale begunstiging). Uit het D-arrest volgt dat hiervan onder meer sprake is met betrekking tot subjectgebonden belastingvoordelen die worden toegekend op basis van een wederkerig non-discriminatieartikel dat is opgenomen in een belastingverdrag. Een dergelijk onderscheid in behandeling leidt derhalve op zichzelf niet tot een verboden beperking van het vrije verkeer van werknemers.

Het feit dat de werkstaat niet-inwoners in beginsel niet hoeft te belasten met inachtneming van hun persoonlijke en gezinssituatie, zorgt ervoor dat lidstaten deze belastingplichtigen doorgaans in beginsel afwijkend in de belastingheffing betrekken. Sommige belastingstelsels bevatten echter een keuzemogelijkheid om bij fictie te worden behandeld als binnenlandse belastingplichtige c.q. te worden belast op grond van een alternatief regime.

Uit de rechtspraak van het Hof volgt echter dat een facultatieve regeling een discriminerend regime niet kan neutraliseren. Uit de jurisprudentie blijkt dat dit in ieder geval geldt voor situaties waarin zonder meer sprake is van objectieve vergelijkbaarheid van niet-inwoners. Voor bijvoorbeeld objectgebonden belastingvoordelen is een keuzeregeling (voor een volledige inwonerbehandeling) dan ook geen uitkomst; er dienen voor niet-inwoners imperatief gelijke mogelijkheden tot kostenaf trek en dezelfde (of voordeligere) tarieven te worden gehanteerd. Dit mede gezien de elementbenadering die het Hof volgt ten aanzien van de vaststelling van discriminaties in de objectieve heffingssfeer (waarbij een eventuele benadeling van niet-inwoners met betrekking tot objectgebonden aftrekposten en/of belastingtarieven separaat wordt beoordeeld).

Ten aanzien van belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie ligt dit mogelijk anders. Uit het Hirvonen-arrest blijkt namelijk dat voor Schumacker-situaties dit niet betekent dat *cherry picking* moet worden toegestaan als een keuzeregime wordt gevolgd. In dergelijke gevallen dient namelijk de uiteindelijke totale belastingdruk te worden vergeleken voor de vaststelling of sprake is van belemmering van het vrije verkeer. Gelet hierop bestaat naar verwachting meer ruimte om niet-inwoners

de keuze te bieden om al dan niet te worden belast met inachtneming van hun persoonlijke en gezinssituatie (volledige fiscale draagkracht). Mijns inziens is het toelaatbaar te verlangen dat een niet-inwoner net als inwoners een aangifte inkomstenbelasting indient als hij met inachtneming van zijn volledige fiscale draagkracht wenst te worden belast. Indien een belastingplichtige echter dergelijke informatie niet verstrekt, dan zal hij slechts ten aanzien van het object van heffing gelijk worden belast als inwoners (i.e. gelijke behandeling ten aanzien van zijn broninkomen, zonder inachtneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie). De Schumacker-rechtspraak dwingt lidstaten in feite tot deze verschillende regimes, aangezien naar het oordeel van het Hof de persoonlijke en gezinssituatie in beginsel door de woonstaat in aanmerking moet worden genomen en slechts in uitzonderingsgevallen door de werkstaat.

Een aanpalende problematiek betreft het onderscheiden van belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie ten opzichte van vergelijkbare voordelen onder de socialezekerheidswetgeving, zoals gezinstoeslagen. Bij deze vaststelling is de nationaalrechtelijke kwalificatie noch de financiering van een bepaald voordeel doorslaggevend. Van een socialezekerheidsvoordeel is volgens vaste rechtspraak sprake indien de tegemoetkoming wordt verleend zonder individuele en discretionaire beoordeling van de persoonlijke behoeften en verband houdt met een van de in de socialezekerheidsverordening genoemde situaties. Blijkens het Lachheb-arrest is hiervan bijvoorbeeld sprake indien een voordeel voor kinderen ten laste, dat formeel onderdeel van het belastingrecht is, automatisch wordt toegekend, i.e. zonder enig verband met het inkomen of de verschuldigde belasting van de ontvanger.

Het Hof van Justitie heeft expliciet bevestigd dat de afwijkende context van de socialezekerheidswetgeving (waaronder de gecoördineerde exclusieve onderworpenheid) tot gevolg heeft dat de Schumacker-doctrine niet van toepassing is ten aanzien van socialezekerheidsvoordelen. Bij het bepalen van de gerechtigheid van niet-inwoners tot dergelijke voordelen dient het bestaan van objectieve vergelijkbaarheid in beginsel te worden gekoppeld aan de exclusieve onderworpenheid aan de socialezekerheidswetgeving van de desbetreffende werkstaat.

Als gevolg van het verschil in het rechtskader en de aanknopingspunten van sociale zekerheid (gecoördineerd, exclusieve onderworpenheid) en belastingheffing (niet-gecoördineerd, potentieel fractionele onderworpenheid) kan een mismatch ontstaan tussen fiscale tegemoetkomingen en socialezekerheidsvoordelen. Hierbij gaat het bijvoorbeeld om gezinstoeslagen. Dit aangezien in bepaalde lidstaten dergelijke voordelen in een ander rechtsgebied zijn ondergebracht. Voor zover dat nadelig uitpakt voor grensoverschrijdende werknemers en dit niet met een beroep op de materiële uitleg van de socialezekerheidsverordening kan worden bestreden, zal dit bij de huidige stand van het Unierecht als een dispariteit moeten worden beschouwd en aanvaard. Slechts harmonisatie van de stelsels of coördinatie tussen de toewijzingsregels voor belasting- en premieheffing zou in dit verband uitkomst kunnen bieden.

Concluderend kan ten aanzien van het eerste deel van de onderzoeksvraag worden gesteld dat het klassieke onderscheid in fiscale behandeling op grond van woonplaats bij de belastingheffing van natuurlijke personen ten aanzien van grensoverschrijdende arbeid in beginsel verenigbaar is met het huidige Unierecht. Dit geldt althans met betrekking tot het algemene onderscheid in onderworpenheid op grond van woonplaats (onbeperkte

versus beperkte belastingplicht) alsmede ten aanzien van de belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie c.q. de volledige fiscale draagkracht. Laatstgenoemde voordelen mogen als uitgangspunt worden geweigerd aan niet-inwoners (i.e. behoudens Schumacker-situaties). Met betrekking tot belastingvoordelen die rechtstreeks verbonden zijn met economische activiteiten in de werkstaat alsmede ten aanzien van het toepasselijke belastingtarief dient aan niet-inwoners echter wel een gelijke (of voordeligere) behandeling te worden verleend. Dit zijn de belangrijkste vereisten die het Unierecht thans stelt aan de fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers (inwoners versus niet-inwoners). In essentie kan onder het huidige *acquis communautaire* het onderscheid in fiscale behandeling op grond van de woonplaats van natuurlijke personen als hoofdregel dan ook blijven voortbestaan, in de zin dat lidstaten bij de belastingheffing van niet-inwoners in beginsel in mindere mate rekening behoeven te houden met hun fiscale draagkracht dan bij inwoners.

Hierdoor is in dit kader momenteel derhalve slechts in beperkte mate sprake van een gelijke fiscale behandeling op de werkvloer. Het is echter de vraag of deze uitkomst wenselijk is voor het functioneren van de gemeenschappelijke markt van de Europese Unie. Dit tweede deel van de onderzoeksvraag zal hierna in deel III worden beantwoord, waarbij wordt geanalyseerd in hoeverre bij de belastingheffing van grensoverschrijdende werknemers het klassieke onderscheid in fiscale behandeling op grond van woonplaats zou moeten worden verlaten ter bevordering van het vrije verkeer van werknemers binnen de EU (normatief perspectief; formulering van wenselijk recht).

DEEL III: HET NORMATIEVE PERSPECTIEF

De toekomst van de woonplaats als onderscheidend criterium bij de fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers

9.1 Inleiding

In deel II is de fiscale jurisprudentie van het Hof van Justitie inzake het vrije verkeer van werknemers uiteengezet en geanalyseerd. Het Hof is in de zaak Schumacker en nadien geconfronteerd met verschillende vraagstukken die voortkomen uit de beginselen van het internationale belastingrecht, in het bijzonder het onderscheid dat van oudsher wordt gemaakt tussen binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen.¹ Hoewel deze verschillen in behandeling (woonplaatsbeginsel versus bronbeginsel, wel of niet in aanmerking nemen van de persoonlijke en gezinssituatie c.q. volledige fiscale draagkracht) binnen het internationale belastingrecht algemeen aanvaard zijn, staat een dergelijk onderscheid op gespannen voet met het Unierechtelijke beginsel van gelijke behandeling en het bestaan van een gemeenschappelijke markt zonder binnengrenzen.

In deel III wordt ingegaan op de vraag in hoeverre bij de belastingheffing van grensoverschrijdende werknemers het klassieke onderscheid in fiscale behandeling op grond van woonplaats zou moeten worden verlaten ter bevordering van het vrije verkeer van werknemers binnen de EU (normatief perspectief, formulering van wenselijk recht). Hierbij wordt in paragraaf 9.2 aandacht besteed aan het concept van belastingneutraliteit bij grensoverschrijdende activiteiten en de rol die het Unierechtelijke beginsel van gelijke behandeling naar mijn mening zou moeten vervullen. Ik bepleit in dit kader gelijkheid op de werkvloer (gelijke fiscale behandeling ten opzichte van belastingplichtigen die wonen in de werkstaat) in plaats van gelijkheid met de buurman (gelijke behandeling ten opzichte van belastingplichtigen die werken in de woonstaat). Daarna wordt in paragraaf 9.3 en 9.4 beoordeeld op welke onderdelen het Unierecht, onder meer zoals uitgelegd in de Schumacker-rechtspraak, momenteel nog tekortschiet om een dergelijke fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers te realiseren. In hoofdstuk 10 wordt vervolgens een voorstel gedaan om 'woonplaatsonafhankelijke belastingheffing naar draagkracht' te bereiken binnen de Europese Unie, waarbij rekening wordt gehouden met de inpasbaarheid ervan in het internationale belastingrecht (deel I) en het primaire Unierecht (deel II).

¹ Zie deel I (hoofdstuk 2).

9.2 Belastingneutraliteit en gelijke behandeling

Het verkeer van werknemers binnen de Unie is vrij. Gelet hierop zou binnen de EU sprake moeten zijn van één gezamenlijke arbeidsmarkt, waarbij de productiefactor arbeid optimaal kan worden ingezet.² Volgens de economische theorie zou de belastingheffing door de lidstaten ten aanzien van werknemers geen versturende werking mogen hebben op dit allocatieproces maar zou sprake moeten zijn van belastingneutraliteit.^{3,4}

Hierbij dient direct te worden opgemerkt dat volledige belastingneutraliteit slechts kan worden bereikt door integrale harmonisatie van de belastingstelsels. Alleen dan zijn de belastingen immers niet van invloed op de bepaling in welke staat bepaalde economische activiteiten met de hoogste netto-opbrengst kunnen worden uitgevoerd. In de literatuur wordt dit begrip van (absolute) belastingneutraliteit dan ook niet gevolgd maar wordt, kort gezegd, uitgegaan van neutraliteit bezien vanuit het belastingstelsel van de woonstaat dan wel de bronstaat.⁵ Hierbij wordt meer in algemene zin onderscheid gemaakt tussen kapitaalexportneutraliteit ('KEN') en kapitaalimportneutraliteit ('KIN'). Deze terminologie komt voort uit de neutraliteit van het doen van investeringen, doorgaans door ondernemingen (productiefactor kapitaal). Ten aanzien van grensoverschrijdende werknemers (productiefactor arbeid) kan in dit kader worden gesproken over arbeidsexportneutraliteit en arbeidimportneutraliteit.⁶

Bij kapitaalexportneutraliteit (KEN) bestaat neutraliteit vanuit het perspectief van de woonstaat. Hierbij is de belastingdruk op buitenlandse (uitgaande) investeringen

- 2 P. Kapteyn (e.a.), *Het recht van de Europese Unie en de Europese Gemeenschappen*, Deventer: Kluwer 2003, p. 104 en D.M. Weber, *Belastingontwikking en de EG-Verdragsvrijheden*, FM nr. 105, Deventer: Kluwer 2003, p. 21.
- 3 R. Griffith, J. Hines & P.B. Sørensen, 'International Capital Taxation' in: *Mirrlees Review, Reforming the Tax System for the 21st Century*, Londen: Institute for Fiscal Studies 2008, p. 914-1027, p. 925.
- 4 Zie over belastingneutraliteit in algemene zin onder meer: P. Richman (Musgrave), *Taxation of foreign investment income. An Economic analysis*, Baltimore: Johns Hopkins Press 1963, K. Vogel, 'Worldwide vs. Source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments', *Intertax* 1988/10, p. 310-320, T. Bender, *De vrijstellingsmethode ter voorkoming van internationale dubbele belasting*, origineel proefschrift Universiteit Leiden 2000, p. 33-36, D.M. Weber, *Belastingontwikking en de EG-Verdragsvrijheden*, FM nr. 105, Deventer: Kluwer 2003, p. 125-127 en D.A. Weisbach, 'The Use of Neutralities in International Tax Policy', University of Chicago, Coase-Sandor Institute for Law & Economics Working Paper No. 697, 2014.
- 5 R. Griffith, J. Hines & P.B. Sørensen, 'International Capital Taxation' in: *Mirrlees Review, Reforming the Tax System for the 21st Century*, Londen: Institute for Fiscal Studies 2008, p. 914-1027, p. 952. Zie ook D.M. Weber, *Belastingontwikking en de EG-Verdragsvrijheden*, FM nr. 105, Deventer: Kluwer 2003, p. 126 onder verwijzing naar onder meer P. Richman (Musgrave), *Taxation of foreign investment income. An Economic analysis*, Baltimore: Johns Hopkins Press 1963, p. 7-8 die deze twee vormen van belastingneutraliteit introduceerde.
- 6 Dit in navolging van Kemmeren die de productiefactor arbeid in zijn dissertatie naast kapitaal opneemt in zijn afkortingen voor import- en exportneutraliteit. Hij spreekt in dit kader van 'KAEN' en 'KAIN'. Zie E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 72-74.

gelijk aan die van binnenlandse investeringen (*gelijkheid op de thuismarkt*).⁷ Denk hierbij aan de situatie waarin een ingezeten vennootschap een filiaal opent in het buitenland (uitgaande investering). De winsten van dit filiaal (vaste inrichting) zijn belastbaar in de bronstaat. Bij toepassing van KEN wordt dit inkomen ook in de woonstaat onderworpen aan belastingheffing, waarbij de door de bronstaat geheven belasting wordt verrekend met de binnenlandse belasting. Bij KEN gaat het dan ook om de verrekeningsmethode ter voorkoming van dubbele belasting. Dit betreft een vorm van belastingheffing op grond van het woonplaatsbeginsel (onbegrensde belastingplicht).⁸ In zijn pure vorm zou bij KEN de uiteindelijke belastingdruk altijd gelijk zijn ten opzichte van volledig binnenlandse situaties omdat de buitenlandse belasting volledig zou worden verrekend (*full credit*). Echter, binnen het internationale belastingrecht wordt de KEN-methode niet zuiver toegepast, aangezien de verrekenbare buitenlandse belasting in de praktijk vrijwel altijd beperkt is tot de toerekenbare binnenlandse belasting (*ordinary credit*). In dat geval wordt neutraliteit bij de verrekeningsmethode slechts bereikt indien de belastingdruk in de bronstaat lager is dan die in de woonstaat.

Bij kapitaalimportneutraliteit (KIN) bestaat neutraliteit vanuit het perspectief van de bronstaat. Hierbij is de belastingdruk op investeringen van buitenlandse ondernemingen in de bronstaat gelijk aan die van aldaar gevestigde ondernemingen (*gelijkheid op de buitenlandse markt*).⁹ In het bovenstaande voorbeeld worden bij KIN de winsten van het buitenlandse filiaal door de woonstaat namelijk vrijgesteld van belastingheffing. Dit betreft derhalve een vorm van belastingheffing op grond van het bron- of territorialiteitsbeginsel. Aldus wordt de onderneming ten aanzien van de buitenlandse activiteiten slechts geconfronteerd met de belastingdruk in de bronstaat. Op deze manier bestaat derhalve belastingneutraliteit ten opzichte van andere partijen die ook op die markt opereren.¹⁰ Deze neutraliteit wordt, anders dan in de praktijk bij KEN, bereikt ongeacht of de belastingdruk in de woon- of bronstaat hoger is (aangezien alleen de laatstgenoemde staat deze inkomsten in de belastingheffing betreft).¹¹

7 Zie hierover onder meer P. Richman (Musgrave), *Taxation of foreign investment income. An Economic analysis*, Baltimore: Johns Hopkins Press 1963, C. van Raad, *Nondiscrimination in International Tax Law*, Deventer: Kluwer 1986, p. 254, E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 71-72, R. Griffith, J. Hines & P.B. Sørensen, 'International Capital Taxation' in: *Mirrlees Review, Reforming the Tax System for the 21st Century*, Londen: Institute for Fiscal Studies 2008, p. 914-1027, p. 925-926 en D.A. Weisbach, 'The Use of Neutralities in International Tax Policy', University of Chicago, Coase-Sandor Institute for Law & Economics Working Paper No. 697, 2014, p. 3.

8 T. Bender, *De vrijstellingsmethode ter voorkoming van internationale dubbele belasting*, origineel proefschrift Universiteit Leiden 2000, p. 37-38 spreekt in dit kader meer specifiek over toepassing van het universaliteitsbeginsel (gelet op de toegepaste methode ter voorkoming van dubbele belasting, waarbij het wereldinkomen effectief in de belastinggrondslag wordt betrokken, zij het met verrekening van de buitenlandse belastingen).

9 Zie hierover onder meer C. van Raad, *Nondiscrimination in International Tax Law*, Deventer: Kluwer 1986, p. 258, E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 71-72 en R. Griffith, J. Hines & P.B. Sørensen, 'International Capital Taxation' in: *Mirrlees Review, Reforming the Tax System for the 21st Century*, Londen: Institute for Fiscal Studies 2008, p. 914-1027, p. 926.

10 D.A. Weisbach, 'The Use of Neutralities in International Tax Policy', University of Chicago, Coase-Sandor Institute for Law & Economics Working Paper No. 697, 2014, p. 3.

11 T. Bender, *De vrijstellingsmethode ter voorkoming van internationale dubbele belasting*, origineel proefschrift Universiteit Leiden 2000, p. 56.

Samenvattend worden bij KEN binnenlandse en buitenlandse inkomstenbronnen gelijk behandeld (in de woonstaat), terwijl bij KIN gelijkheid bestaat tussen binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen (in de bronstaat). Zolang geen sprake is van volledige harmonisatie van de belastingstelsels, kan slechts één van deze twee neutraliteitsvormen worden gerealiseerd.¹² Er is in de wetenschap dan ook al veelvuldig gediscussieerd over de vraag welke van de twee vormen van neutraliteit de voorkeur verdient.¹³

Door de klassiek economen wordt hierbij de lijn gevolgd dat KEN leidt tot een efficiëntere inzet van productiefactoren dan KIN.¹⁴ Centraal argument binnen deze stroming is dat bij KEN belastingneutraliteit bestaat ten aanzien van de locatie waarin de activiteiten van een onderneming worden verricht, waardoor de fiscaliteit geen verstorende invloed heeft op de keuze hiervan. Met andere woorden, in dat geval is de overheidsinterventie kleiner, waardoor de marktwerking beter tot zijn recht komt.¹⁵ KIN aan de andere kant zou leiden tot het gericht verplaatsen van activiteiten naar fiscaal voordelige jurisdicties, hetgeen volgens de klassiek economen verstorend werkt binnen dat optimalisatieproces.¹⁶ Als gevolg

- 12 R. Griffith, J. Hines & P.B. Sørensen, 'International Capital Taxation' in: *Mirrlees Review, Reforming the Tax System for the 21st Century*, Londen: Institute for Fiscal Studies 2008, p. 914-1027, p. 952. Zie ook het voorbeeld van Graetz in M.J. Graetz, 'Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies', *Tax Law Review* 2001/2, p. 261-336, p. 272.
- 13 Zie voor een behandeling hiervan: D.A. Weisbach, 'The Use of Neutralities in International Tax Policy', University of Chicago, Coase-Sandor Institute for Law & Economics Working Paper No. 697, 2014. Zie voor nadere literatuurverwijzingen tevens K. Vogel, 'Worldwide vs. Source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments', *Intertax* 1988 (8/9), p. 216-299 (10), p. 310-320 (11), p. 393-402, T. Bender, *De vrijstellingsmethode ter voorkoming van internationale dubbele belasting*, origineel proefschrift Universiteit Leiden 2000, p. 39-50, E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 74-78, D.M. Weber, *Belastingontwikking en de EG-Verdragsvrijheden*, FM nr. 105, Deventer: Kluwer 2003, p. 128-132 en H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 414-420 (randnr. 469-472) en p. 518-532 (randnr. 580-603).
- 14 P. Richman (Musgrave), *Taxation of foreign investment income. An Economic analysis*, Johns Hopkins Press, Baltimore 1963, P. Musgrave, 'Interjurisdictional equity in company taxation: principles and applications to the European Union', in: S. Cnossen (red.), *Taxing capital income in the European Union, issues and options for reform*, Oxford: Oxford University Press 2000, p. 46-77 en R. Griffith, J. Hines & P.B. Sørensen, 'International Capital Taxation' in: *Mirrlees Review, Reforming the Tax System for the 21st Century*, Londen: Institute for Fiscal Studies 2008, p. 914-1027, p. 952-953. Zie ook de andere literatuur genoemd in K. Vogel, 'Worldwide vs. Source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments', *Intertax* 1988/10, p. 310-320, T. Bender, *De vrijstellingsmethode ter voorkoming van internationale dubbele belasting*, origineel proefschrift Universiteit Leiden 2000, p. 39 (voetnoot 104), M.J. Graetz, 'Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies', *Tax Law Review* 2001/2, p. 261-336, p. 272 en D.A. Weisbach, 'The Use of Neutralities in International Tax Policy', University of Chicago, Coase-Sandor Institute for Law & Economics Working Paper No. 697, 2014, p. 3-5.
- 15 R. Griffith, J. Hines & P.B. Sørensen, 'International Capital Taxation' in: *Mirrlees Review, Reforming the Tax System for the 21st Century*, Londen: Institute for Fiscal Studies 2008, p. 914-1027, p. 952-953.
- 16 P. Musgrave, 'Interjurisdictional equity in company taxation: principles and applications to the European Union', in: S. Cnossen (red.), *Taxing capital income in the European Union, issues and options for reform*, Oxford: Oxford University Press 2000, p. 46-77, p. 48-50 en 75, D.M. Weber, *Belastingontwikking en de EG-Verdragsvrijheden*, FM nr. 105, Deventer: Kluwer 2003, p. 128-129 met verdere verwijzingen en R. Griffith, J. Hines & P.B. Sørensen, 'International Capital Taxation' in: *Mirrlees Review, Reforming the Tax System for the 21st Century*, Londen: Institute for Fiscal Studies 2008, p. 914-1027, p. 915.

hiervan worden activiteiten namelijk potentieel verplaatst naar locaties waar de opbrengst vóór aftrek van belastingen lager uitkomt. Hierdoor zou de totale welvaart afnemen.¹⁷

In andere literatuur is deze visie echter bekritiseerd.¹⁸ Hierbij wordt onder meer betoogd dat de rol van de overheid in het productieproces niet kan worden genegeerd. De klassieke theorie gaat namelijk uit van een opbrengst vóór aftrek van belastingen en negeert de invloed van overheidsbestedingen op de aantrekkelijkheid van het vestigings- c.q. productieklimaat van een staat.¹⁹ Er bestaat echter in zijn algemeenheid een verband tussen de hoogte van de belastingen en de omvang van de publieke voorzieningen in een land.²⁰ Zo zal voor een onderneming de aanwezigheid van bijvoorbeeld veiligheid, infrastructuur en goed opgeleide arbeidskrachten in een staat van belang zijn bij investeringsbeslissingen. In ontwikkelingslanden zal hierdoor de belastingdruk mogelijk lager zijn, maar in dat geval zal een ondernemer in de regel zelf bepaalde investeringen moeten doen. Aangezien bij KEN door de bronstaatoverheid gefinancierde infrastructuur (via de belastingen) wordt verrekenend met de belastingschuld in de woonstaat (verrekeningsmethode ter voorkoming van dubbele belasting), maar de door de onderneming gedane uitgaven slechts tot kostenaftrek leiden, wordt het investeren in staten met een lager niveau van publieke voorzieningen minder aantrekkelijk.²¹ Aldus wordt de binnen KEN veronderstelde neutraliteit tussen binnenlandse en buitenlandse investeringen alsnog verstoord.²² Naar mijn mening wordt

- 17 P. Musgrave, 'Interjurisdictional equity in company taxation: principles and applications to the European Union', in: S. Cnossen (red.), *Taxing capital income in the European Union, issues and options for reform*, Oxford: Oxford University Press 2000, p. 46-77, p. 48-50 en 75 en R. Griffith, J. Hines & P.B. Sørensen, 'International Capital Taxation' in: *Mirrlees Review, Reforming the Tax System for the 21st Century*, Londen: Institute for Fiscal Studies 2008, p. 914-1027, p. 952. Zie voor een beschrijving van de opvatting van de klassieke stroming ook: M.J. Graetz, 'Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies', *Tax Law Review* 2001/2, p. 261-336, p. 270 met verdere verwijzingen en E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 76 (en voetnoot 36). Graetz en Kemmeren plaatsen beiden kanttekeningen bij deze visie.
- 18 Onder meer door Vogel, Bender, Kemmeren en Weber, die allen voorstander zijn van KIN. Zie K. Vogel, 'Worldwide vs. Source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments', *Intertax* 1988/10, p. 310-320, p. 312-313, T. Bender, *De vrijstellingsmethode ter voorkoming van internationale dubbele belasting*, origineel proefschrift Universiteit Leiden 2000, p. 45, E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 75-76 en D.M. Weber, *Belastingontwijking en de EG-Verdragsvrijheden*, FM nr. 105, Deventer: Kluwer 2003, p. 128-129.
- 19 Zie onder meer K. Vogel, 'Worldwide vs. Source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments', *Intertax* 1988/10, p. 310-320, p. 313-315. Vergelijk ook de argumenten vóór internationale belastingconcurrentie, zoals benoemd in R. Griffith, J. Hines & P.B. Sørensen, 'International Capital Taxation' in: *Mirrlees Review, Reforming the Tax System for the 21st Century*, Londen: Institute for Fiscal Studies 2008, p. 914-1027, p. 935-937 die opmerken dat veel rekenmodellen als uitgangspunt nemen dat, kort gezegd, de overheidsmiddelen efficiënt worden besteed (waarna verschillende argumenten worden benoemd om dit uitgangspunt te betwisten).
- 20 E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 76 onder verwijzing naar O. Gandenberger, 'Die Einfluß der Einkommen- und Körperschaftsteuer auf die internationalen Wirtschaftströme', in: K. Vogel (red.), *Grundfragen des internationalen Steuerrechts*, Keulen: Verlag Dr. Otto Schmidt 1985, p. 44.
- 21 T. Bender, *De vrijstellingsmethode ter voorkoming van internationale dubbele belasting*, origineel proefschrift Universiteit Leiden 2000, p. 41-45 onder verwijzing naar Vogel die dit argument eerder uitwerkte in K. Vogel, 'Worldwide vs. Source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments', *Intertax* 1988/10, p. 310-320, p. 311-315.
- 22 E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 75.

met deze factor inderdaad ten onrechte geen rekening gehouden bij KEN. Daarnaast is het mijns inziens niet onwenselijk dat staten onderling op een gezonde manier concurreren, waarbij een onderneming verhoudingsgewijs de beste randvoorwaarden voor productie c.q. hoogste economische aantrekkelijkheid (bijv. infrastructuur, overheidsdiensten, opleidingsniveau beroepsbevolking, klimaat) krijgt tegen de beste prijs (in de vorm van belastingen).²³ Bij KEN wordt het concurrentievoordeel van meer efficiënte staten echter in feite tenietgedaan door een compenserende heffing van het woonland. Aldus heeft KEN een protectionistisch karakter.²⁴

In de literatuur is daarnaast terecht betoogd dat ook bij toepassing van KEN de activiteiten regelmatig alsnog zullen plaatsvinden in de voordeligere belastingjurisdicties, althans indien dit leidt tot een hogere netto-opbrengst van de productiefactoren. In dat geval zullen deze echter worden uitgevoerd door lokaal gevestigde ondernemingen.²⁵ Door de toenemende globalisering is daarnaast het verplaatsen van het hoofdkantoor naar fiscaal voordelige staten voor concerns tegenwoordig vaker een reële optie om de (concurrentie)nadelen van KEN te voorkomen.²⁶ Al met al leidt KEN derhalve (ook) niet tot een onverstoorde en optimale allocatie van de productiefactoren.^{27, 28}

23 Weber heeft in dit kader betoogd dat belastingconcurrentie als zodanig juist in aanmerking zou moeten worden genomen bij de vaststelling van het optimale allocatieproces. Dit aangezien minder belastingheffing immers leidt tot minder overheidsinmenging en hogere opbrengsten van de productiefactoren. Concurrentie tussen de rechtstelsels (naast die tussen marktpartijen) leidt in deze visie juist tot meer welvaart. Zie D.M. Weber, *Belastingontwijking en de EG-Verdragsvrijheden*, FM nr. 105, Deventer: Kluwer 2003, p. 129-130 en nadien in D.M. Weber, 'VPB 2007. Een stelsel gebaseerd op het territorialiteitsbeginsel: EG-aspecten en contouren', *WFR* 2004/1297, paragraaf 3.2.1 onder verwijzing naar M.J. Graetz, 'Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies', *Tax Law Review* 2001/2, p. 261-336, p. 284.

24 P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 708.

25 E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 76 onder verwijzing naar G.C. Hufbauer en J.M. van Rooij, *US Taxation of International Income, Blueprint for Reform*, Washington D.C.: Institute for International Economics 1992, p. 58.

26 A.J. Auerbach, M.P. Devereux & H. Simpson, 'Taxing Corporate Income' in: *Mirrlees Review, Reforming the Tax System for the 21st Century*, Londen: Institute for Fiscal Studies 2008, p. 837-913, p. 869 en 882.

27 E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 75-76 en 130.

28 Vergelijk ook R. Griffith, J. Hines & P.B. Sørensen, 'International Capital Taxation' in: *Mirrlees Review, Reforming the Tax System for the 21st Century*, Londen: Institute for Fiscal Studies 2008, p. 914-1027, p. 915-916, 954 en 959. Deze vooraanstaande economen bepleiten dat het Verenigd Koninkrijk moet overstappen naar de vrijstellingsmethode ten aanzien van dividenduitkeringen die Britse vennootschappen ontvangen van hun buitenlandse dochtermaatschappijen (in afwijking van de huidige verrekeningsmethode).

Los van het bovenstaande verdient KIN mijns inziens sterk de voorkeur met het oog op het functioneren van de interne markt.²⁹ In dat kader is het creëren van gelijke marktvoorwaarden voor binnenlandse en buitenlandse partijen immers een van de centrale pijlers om dit te bereiken (*level playing field*).³⁰ Hiervoor is fiscale gelijkheid op de relevante markt van groot belang. Stel dat een buitenlandse vennootschap een grootschalig project wil uitvoeren in een bronstaat waar het belastingtarief 10% bedraagt.³¹ Laten we aannemen dat de woonstaat van deze vennootschap een tarief van 30% kent. Indien de woonstaat in dat geval KEN zou toepassen, betekent dit dat de eventuele winstgevendheid (na belastingen) substantieel lager zou zijn ten opzichte van in de bronstaat gevestigde partijen. Hierdoor bestaat derhalve een reëel concurrentienadeel voor deze onderneming.³² Andere partijen zouden immers tegen een lagere prijs dezelfde nettowinstmarge kunnen behalen.³³ Gelet hierop is niet KEN maar KIN wenselijk voor het goed functioneren van de interne markt.³⁴

Het vorenstaande geldt eveneens ten aanzien van de fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers. Bij KEN zou werken in een andere lidstaat leiden tot gelijkheid met de buurman (die binnenlands werkzaam is). Zoals reeds opgemerkt, zou bij een zuivere toepassing van KEN de buitenlandse belasting volledig moeten worden verrekend door de woonstaat (*full credit*). Bij een hogere buitenlandse belastingdruk zou de woonstaat dan moeten voorzien in een compensatieregeling. Mede gezien de budgettaire impact hiervan gebeurt dit in de praktijk, op enkele uitzonderingen na³⁵, niet en wordt volstaan met een beperkte verrekening. Hierdoor treedt fiscale gelijkheid met de buurman slechts op indien de buitenlandse belastingdruk lager is.

29 P. Pistone, *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, EUCOTAX series on European Taxation, Londen: Kluwer Law International 2002, p. 197-200 en 299, E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 132-133 en 138-140, P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 705-708, K. Vogel, *Taxation of Cross-Border Income, Harmonization, and Tax Neutrality under European Community Law: An institutional Approach*, Deventer: Kluwer 1994, p. 29, D.M. Weber, 'VPB 2007. Een stelsel gebaseerd op het territorialiteitsbeginsel: EG-aspecten en contouren', *WFR* 2004/1297, paragraaf 3.2.1 (slot) en H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 416-418 (randnr. 471).

30 P. Pistone, *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, EUCOTAX series on European Taxation, Londen: Kluwer Law International 2002, p. 299.

31 Waarbij ik toewijzing van het primaire heffingsrecht aan de bronstaat veronderstel (vaste inrichting).

32 T. Bender, *De vrijstellingsmethode ter voorkoming van internationale dubbele belasting*, origineel proefschrift Universiteit Leiden 2000, p. 36.

33 Waarbij ik abstraheer van het feit dat hun product en kostprijs vrijwel nooit identiek zullen zijn.

34 In gelijke zin: J.J.A.M. Korving, *Internal Market Neutrality*, origineel proefschrift Universiteit Maastricht 2017, p. 161 (paragraaf 4.2.4.2). Korving doet in zijn dissertatie aanbevelingen om sneller tot meer harmonisatie over te gaan teneinde neutraliteit te bereiken binnen de interne markt.

35 Bijvoorbeeld de Nederlandse compensatieregeling voor inwoners van Nederland die in België en/of Duitsland werkzaam zijn, zoals opgenomen in respectievelijk art. 27 van het belastingverdrag tussen Nederland en België (2001) en art. XII van het protocol behorende bij het belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland (2012). Hierbij wordt een volledig gelijke behandeling ten opzichte van de buurman in de regel overigens ook niet bereikt, aangezien Nederland bij de (algemene) compensatieregeling voor de neutraliteit uitgaat van het fictieve scenario waarin de werknemer naast belastingen ook Nederlandse socialezekerheidsbijdragen verschuldigd is over het arbeidsinkomen (premie volksverzekeringen).

Los van deze inconsistenties – en belangrijker – heeft KEN nadelige gevolgen voor de (concurrentie)positie van binnenlandse en buitenlandse werknemers op de Europese arbeidsmarkt. Hetgeen hiervoor is opgemerkt ten aanzien van buitenlandse ondernemingen die gevestigd zijn in staten met een hogere belastingdruk geldt namelijk *mutatis mutandis* voor werknemers die in dergelijke lidstaten wonen. Indien zij dezelfde nettoloon-eis zouden hanteren als werknemers uit de werkstaat, betekent dit dat zij substantieel duurder zouden zijn voor werkgevers dan lokale werknemers. Immers, de werkgever zou deze buitenlandse werknemer een hoger brutoloon moeten bieden om op hetzelfde netto-inkomen uit te komen. Hierdoor zouden buitenlandse werknemers niet op gelijke voet kunnen concurreren op de arbeidsmarkt, aangezien bij gelijke geschiktheid het aannemen van een binnenlandse werknemer aantrekkelijker is.³⁶ Bij toepassing van KIN treedt een dergelijke distorsie echter niet op, hetgeen bijdraagt aan het creëren van een gemeenschappelijke arbeidsmarkt binnen de Europese Unie.

Indien wel zou worden voorzien in een zuivere toepassing van KEN (volledige verrekening van de buitenlandse belastingen), dan zou dit eveneens de marktwerking kunnen verstoren in situaties waarin sprake is van een *lagere* belastingdruk in het woonland. Indien de belastingdruk in de werkstaat bijvoorbeeld 40% zou bedragen en die in het woonland slechts 15%, dan zouden buitenlandse werknemers hierdoor immers juist een concurrentievoordeel hebben ten opzichte van binnenlandse werknemers (hen kan immers hetzelfde nettoloon worden geboden tegen aanzienlijk lagere werkgeverslasten). Dit zou verdringing van binnenlandse werknemers op de arbeidsmarkt tot gevolg kunnen hebben.³⁷ Een *full credit* (nauwkeuriger: een compensatieregeling in de woonstaat ter verrekening van hogere belastingen in de werkstaat) heeft aldus eveneens een marktverstorend effect.³⁸ Toepassing hiervan is naar mijn mening daarom onwenselijk, ondanks de financiële en praktische

36 In gelijke zin: E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 82-83. Vogel beschouwt de toepassing van de verrekeningsmethode op buitenlands arbeidsinkomen als 'highly non-neutral'. Zie K. Vogel, 'Worldwide vs. Source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments', *Intertax* 1988/10, p. 310-320, p. 319.

37 Hetzij door buitenlandse werknemers die lokaal in dienst zouden treden, hetzij door gedetacheerde werknemers van buitenlandse ondernemingen. Aangezien de loonkosten een significant onderdeel uitmaken van de kostprijs van ondernemingen, zou dit uiteraard ook gevolgen hebben voor de concurrentiepositie van de desbetreffende werkgever. Dit is niet louter een theoretisch argument: er zijn in 2018 verschillende lidstaten in Oost-Europa die een laag (vlak) inkomstenbelastingtarief hanteren, waaronder Bulgarije (10%), Roemenië (10%), Hongarije (15%) en Slowakije (19%-25%). Bron: Country Surveys & Country Analyses, *International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)* (beschikbaar via www.ibfd.org, geraadpleegd op 8 oktober 2018). Er zijn grote aantallen werknemers uit deze landen werkzaam in West-Europese lidstaten. Zie European Commission (2018), 2017 Annual Report on intra-EU Labour Mobility, final report, p. 85 en p. 234-235 (tabel 64). Het introduceren van een compensatieregeling zou een stap in de verkeerde richting zijn in het licht van het gewenste gelijke speelveld.

38 Bijkomend probleem c.q. vraagstuk bij een dergelijke compensatieregeling is de budgettaire impact voor de woonstaat. Er zouden dan afspraken moeten worden gemaakt over de verdeling van deze last tussen de betrokken lidstaten. Een eerder voorstel van de Europese Commissie uit 1979 tot invoering van een compensatieregeling strandde naar verluidt (mede) hierdoor. Zie hierover ook hoofdstuk 10.

voordelen die hier in bepaalde gevallen aan verbonden zijn voor werknemers.³⁹ De opvatting van bijvoorbeeld Niesten⁴⁰ en de Commissie grenswerkers dat binnen de EU 'gestreefd [zou] moeten worden naar een gelijkheid op de werkvloer én gelijkheid met de buurman in de woonstaat'⁴¹, deel ik dan ook niet. Dat streven is bovendien innerlijk tegenstrijdig: het creëren van gelijkheid met de buurman (door middel van een compensatieregeling) zou de gelijkheid op de werkvloer immers alsnog doorbreken.⁴² Om een dergelijke dubbele gelijkheid te creëren zou alleen volledige harmonisatie van de inkomstenbelastingstelsels volstaan. Al met al verdient toepassing van KIN mijns inziens ook in het kader van de fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers de voorkeur.

De Expert Group die is ingesteld door de Europese Commissie spreekt in het rapport 'Ways to tackle cross-border tax obstacles facing individuals within the EU' geen expliciete voorkeur uit voor KIN of KEN maar lijkt als uitgangspunt te streven naar exclusieve toewijzing van het heffingsrecht over het totale arbeidsinkomen van een werknemer aan één lidstaat.⁴³ Er zouden hierbij naar het oordeel van de Expert Group binnen de EU nieuwe toewijzingsregels moeten komen voor de belastingheffing, bijvoorbeeld overeenkomstig

39 Anders: H. de Vries, 'Keuzeregeling artikel 2.5 Wet IB 2001 – stand van zaken en hoe nu verder?', *WFR* 2013/976, paragraaf 6 en H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 1277-1278 (randnr. 1384) die voorstanders zijn van een algehele invoering van een compensatieregeling binnen de EU.

40 H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 1223-1224 (randnr. 1352): 'in dit proefschrift wordt een dubbele gelijkheid nagestreefd, namelijk een 'gelijkheid met de buurman' (in de woonstaat) en een 'gelijkheid met de collega's' (op de werkvloer). Deze opvatting kan als 'ideaalbeeld' worden verwoord'. Niesten bepleit daarbij een combinatie van een nationale behandeling in de werkstaat en een compensatieregeling in de woonstaat. Zij beschrijft dit als een wijze waarop 'een gelijke behandeling op de werkvloer en met de buurman kan worden bewerkstelligd'.

41 Vereniging voor Belastingwetenschap, 'Grenswerkers in Europa: Een onderzoek naar fiscale, sociaalverzekerings- en pensioenaspecten van grensoverschrijdend werken', Rapport van de Commissie grenswerkers (Geschrift nr. 257), 2017, p. 214. Zie in meer detail aanbeveling 11 van dit lezenswaardige rapport (p. 314).

42 Het *tegelijkertijd* bereiken van zowel gelijkheid op de werkvloer als gelijkheid met de buurman is strikt genomen immers niet mogelijk (behoudens het zeer uitzonderlijke geval waarin de feitelijke belastingdruk in beide staten identiek zou uitvallen). Indien een tegemoetkoming in het kader van de compensatieregeling wordt ontvangen is men immers beter af dan werknemers uit de werkstaat, terwijl indien de werkstaatbelasting lager uitvalt men beter af is dan andere inwoners van de woonstaat (althans, bij toepassing van de vrijstellingsmethode). Het voorstel van de commissie strekt in feite dan ook tot het verkrijgen van het meest voordelige van de twee scenario's: woonstaat- versus werkstaatheffing. Ook Kavelaars begrijpt het voorstel in deze zin en acht een dergelijk systeem niet evenwichtig. Zie P. Kavelaars, 'Grenswerkers in spagaat', *NIFR* 2017/1682.

43 Zie het rapport van de Expert Group, 'Ways to tackle cross-border tax obstacles facing individuals within the EU' (2015), met name p. 25-26 en 37. In het rapport worden verschillende procedurele en materieelrechtelijke fiscale belemmeringen behandeld en hiervoor verschillende voorstellen gedaan tot het uitvaardigen van nadere aanbevelingen (*soft law*) of Uniewetgeving (*hard law*). Zie over dit rapport ook F.P.G. Pötgens & T.M. Vergouwen, 'The Report Ways to Tackle Cross-Border Obstacles Facing Individuals within the EU', *EC Tax Review* 2017/5, p. 246-256 alsmede E.W. Ros, 'Europees burgerschap en fiscaliteit', *MBB* 2017/12.

die van Verordening (EG) 883/2004 inzake de toepasselijke socialezekerheidswetgeving.⁴⁴ In een klassieke grensarbeiderssituatie waarin volledig in de werkstaat wordt gewerkt zou een dergelijke toewijzing leiden tot exclusieve werkstaatheffing (KIN).⁴⁵ In bepaalde situaties zou het voorstel echter leiden tot woonstaatheffing (KEN), bijvoorbeeld bij detachering tot 24 maanden of bij werknemers die substantieel werken in hun woonstaat.⁴⁶ Het rapport bevat tevens alternatieve voorstellen, waaronder een afwikkeling van de EU-brede belastingheffing met de belastingautoriteit van één lidstaat (*one-stop-shop*, met verdeling van de aldus geheven belasting tussen de betrokken lidstaten). Het laatstgenoemde voorstel lijkt een KEN-benadering in te houden (woonstaatheffing).⁴⁷ Gelet op het voorgaande geeft het rapport geen duidelijke richting c.q. geschikte oplossing voor de vraag welke vorm van belastingneutraliteit dient te worden gerealiseerd voor grensoverschrijdende werknemers binnen de Europese Unie.⁴⁸ Dit was ook niet het streven van de Expert Group. Zoals reeds uit de titel van het rapport kan worden afgeleid was de doelstelling om voorstellen te doen om grensoverschrijdende fiscale belemmeringen weg te nemen. Mijns inziens dient hieraan voorafgaand echter een principiële keuze te worden gemaakt of voor grensoverschrijdende werknemers gelijkheid dient te bestaan met de collega op de werkvloer (gelijke fiscale behandeling ten opzichte van belastingplichtigen die wonen in de werkstaat, KIN) of met de buurman (gelijke behandeling ten opzichte van belastingplichtigen die werken in de woonstaat, KEN).

Zoals opgemerkt verdient toepassing van KIN naar mijn mening in het kader van de fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers de voorkeur. Het sluit bovendien aan bij het Unierechtelijke beginsel van gelijke behandeling, hetgeen een verplichting inhoudt voor de lidstaten om buitenlandse partijen onder gelijke voorwaarden toe te laten tot hun nationale markt.⁴⁹ Voor werknemers is dit nader verankerd in art. 7 lid 2 Verordening (EU) 492/2011 waarin is opgenomen dat een werknemer, die onderdaan is van een lidstaat, in andere lidstaten dezelfde sociale en fiscale voordelen geniet als de nationale werknemers.

44 Rapport van de Expert Group, 'Ways to tackle cross-border tax obstacles facing individuals within the EU' (2015), p. 25-26. Dit door middel van een richtlijn of multilateraal belastingverdrag. Overigens suggereert de Expert Group op p. 28-29 van het rapport tevens om de *fiscale woonplaats* in het vervolg te bepalen overeenkomstig deze toewijzingsregels van de socialezekerheidsverordening. Zie hierover ook F.P.G. Pötgens & T.M. Vergouwen, 'The Report Ways to Tackle Cross-Border Obstacles Facing Individuals within the EU', *EC Tax Review* 2017/5, p. 246-256, p. 250 die in dit kader terecht opmerken dat de in het rapport gekozen formulering ten aanzien van de vaststelling van de fiscale woonplaats niet goed aansluit bij de toewijzingsregels voor de toepasselijke socialezekerheidswetgeving zoals opgenomen in Verordening (EG) 883/2004.

45 Op grond van de hoofdregel van art. 11 lid 3 onderdeel a Verordening (EG) 883/2004.

46 Het van toepassing blijven van de socialezekerheidswetgeving van de staat van voorafgaande verzekering is in de regel gebaseerd op art. 12 Verordening (EG) 883/2004 (detachering van maximaal 24 maanden). Op grond van art. 13 lid 1 onderdeel a Verordening (EG) 883/2004 is de socialezekerheidswetgeving van de woonstaat van toepassing indien een werknemer in meerdere lidstaten werkzaam is, waarbij hij een substantieel deel van zijn werkzaamheden in de woonstaat verricht (kort gezegd, indien ten minste 25% van de arbeidstijd en/of arbeidsbeloning gerelateerd is aan de werkzaamheden in de woonstaat, zie art. 14 lid 8 Verordening (EG) 987/2009).

47 Zie p. 26 van het rapport van de Expert Group.

48 Aangezien geen keuze wordt gemaakt tussen KIN of KEN liggen bepaalde in het rapport genoemde voorstellen c.q. varianten daarop ver uiteen qua onderliggende principes.

49 P. Pistone, *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, *EUCOTAX series on European Taxation*, Londen: Kluwer Law International 2002, p. 299.

Ten aanzien van grensoverschrijdende werknemers sluit gelijkheid op de werkvloer (i.e. in de werkstaat) hierbij het beste aan.⁵⁰

Deze benadering is tevens in lijn met andere voor het vrije verkeer van werknemers relevante rechtsgebieden. In dit kader kan met name worden gedacht aan de Uniewetgeving op het terrein van het socialezekerheids- en arbeidsrecht, waarbij het werklandbeginsel ook als leidend principe is omarmd.

Onder Verordening (EG) 883/2004, inzake de coördinatie van het toepasselijke socialezekerheidsstelsel, geldt als hoofdregel dat een werknemer exclusief sociaal verzekerd is in de lidstaat waar hij zijn dienstbetrekking uitoefent (*lex loci laboris*).⁵¹ Dit principe wordt inmiddels al ruim zestig jaar gevolgd voor de bepaling van de toepasselijke socialezekerheidswetgeving binnen Europa.⁵² Ook de considerans van de huidige verordening onderstreept het primaat van de werkstaat. Hierin wordt namelijk onder meer vermeld dat 'het binnen de Gemeenschap in principe niet gerechtvaardigd [is] dat socialezekerheidsrechten afhankelijk gesteld worden van de woonplaats van de betrokkene (...)' alsmede dat '*om gelijke behandeling van alle personen die op het grondgebied van een lidstaat werken zo goed mogelijk te garanderen, (...) als algemene regel de wetgeving van de lidstaat op het grondgebied waarvan de betrokkene zijn werkzaamheden, al dan niet in loondienst, verricht als toepasselijke wetgeving [dient] te worden aangewezen*'.⁵³ Aldus wordt non-discriminatie in dit kader op één lijn gesteld met toepassing van gelijkheid op de werkvloer.

Het is tevens in overeenstemming met de brede wens van de Europese Commissie om binnen de EU te komen tot 'dezelfde beloning voor hetzelfde werk op dezelfde werkplek'.⁵⁴ Hiertoe zijn bijvoorbeeld nadere stappen gezet door middel van de 'nieuwe' detacheringsrichtlijn.⁵⁵ Op grond van de detacheringsrichtlijn dient ten aanzien van buitenlandse werknemers, die tijdelijk in een andere lidstaat worden tewerkgesteld, vanaf de eerste werkdag de zogenoemde 'harde kern' van de arbeidsvoorwaarden te worden

50 Dit uitgangspunt dient mijns inziens ook te gelden voor klassieke grensarbeiders (die dagelijks terugkeren naar hun woonstaat). Anders: P. Kavelaars, *Toewijzingsregels in het internationale fiscale- en sociaalverzekeringsrecht*, Deventer: Kluwer 2003, p. 73 die voorstander is van een woonstaatheffing voor grensarbeiders. Zie tevens P. Kavelaars, 'Grenswerkers in spagaat', *NIFR* 2017/1682 en het inmiddels klassieke debat tussen Wattel en Kavelaars in P.J. Wattel en P. Kavelaars, 'Fiscaal duel: Grensarbeidersregeling: werkstaat is beter dan woonstaat', *WFR* 2001/58.

51 Op grond van art. 11 lid 3 onderdeel a Verordening (EG) 883/2004 (werkzaamheden in loondienst in één lidstaat). Zie over de verhouding van de socialezekerheidswetgeving ten opzichte van de belastingwetgeving ook paragraaf 7.4.

52 F. Pennings, 'Co-ordination of Social Security on the Basis of the State of Employment Principle: Time for an Alternative?', *Common Market Law Review* 2005/42, p. 67-89, p. 67-69 en B. Peeters & H. Verschuere, 'The Impact of European Union Law on the Interaction of Members States' Sovereign Powers in the Policy Fields of Social Protection and Personal Income Tax Benefits', *EC Tax Review* 2016/5-6, p. 262-276, p. 265.

53 Onderdelen 16 en 17 van de considerans van Verordening (EG) 883/2004 (cursivering NS).

54 Dit is onder meer benoemd in de Staat van de Unie op 13 september 2017 van voorzitter Juncker: 'in een Unie van gelijken horen er geen tweederangswerknemers te zijn. Werknemers moeten voor hetzelfde werk op dezelfde plek hetzelfde loon krijgen. De Commissie heeft daarom nieuwe EU-regels voor detachering van werknemers voorgesteld'. Zie ook het persbericht van de Europese Commissie van 24 oktober 2017, 'Commissie verwelkomt steun van de Raad voor Europese pijler van sociale rechten en algemene oriëntatie van de Raad om de detacheringsrichtlijn te hervormen', IP/17/4068.

55 Richtlijn (EU) 2018/957 van het Europees Parlement en de Raad van 28 juni 2018 tot wijziging van Richtlijn 96/71/EG betreffende de terbeschikkingstelling van werknemers met het oog op het verrichten van diensten, PbEU 2018, L 173.

gerespecteerd door hun werkgever.⁵⁶ Dit betreft bijvoorbeeld het in de werkstaat geldende minimumloon.⁵⁷ Onder de 'nieuwe' detacheringsrichtlijn wordt deze verplichting tot gelijke behandeling in de werkstaat bij detacheringen van langer dan twaalf maanden in beginsel uitgebreid tot alle toepasselijke arbeidsvoorwaarden en -omstandigheden die zijn opgenomen in wettelijke bepalingen en/of collectieve arbeidsovereenkomsten.⁵⁸ Het achterliggende doel van de Uniewetgever is om te 'waarborgen dat voor ondernemingen een gelijk speelveld geldt en dat de rechten van werknemers worden geëerbiedigd'.⁵⁹ Ook hier staat arbeidimportneutraliteit onmiskenbaar op de voorgrond.

Naar aanleiding van het bovenstaande concludeer ik dat een keuze voor fiscale gelijkheid op de werkvloer (in de werkstaat) niet alleen vanuit economisch oogpunt kan worden onderbouwd maar tevens volledig zou aansluiten bij de beleidskeuzes die de Uniewetgever heeft gemaakt voor de aanverwante rechtsgebieden. Om het beoogde doel van 'dezelfde beloning' van grensoverschrijdende werknemers daadwerkelijk te bereiken dient mijns inziens tevens sprake te zijn van 'dezelfde *belasting* voor hetzelfde werk op dezelfde werkplek'. De genoemde gelijkheid zou naar mijn mening door de werkstaat moeten worden gecreëerd en vervolgens door de woonstaat moeten worden geëerbiedigd.⁶⁰ De wijze van belastingheffing ter zake van het arbeidsinkomen van werknemers zou mijns inziens dan ook niet langer afhankelijk moeten zijn van hun woonplaats. Binnen de EU zou in dit kader een principiële keuze voor arbeidimportneutraliteit moeten worden gemaakt of – nauwkeuriger – dient deze voor andere rechtsgebieden reeds gemaakte keuze consequent te worden doorgetrokken naar de belastingheffing van grensoverschrijdende werknemers. Deze visie kan zowel vanuit economisch perspectief (belastingneutraliteit) als vanuit juridisch oogpunt (gelijke behandeling, vrij verkeer van werknemers) worden onderschreven. Hierna zal ik beoordelen op welke onderdelen het *acquis communautaire*, zoals hiervoor behandeld in deel II, hierin momenteel nog onvoldoende voorziet.

9.3 Beoordeling van de Schumacker-doctrine

Hiervoor is reeds opgemerkt dat het verschil in fiscale behandeling op grond van woonplaats op gespannen voet staat met het Unierechtelijke beginsel van gelijke behandeling. Het Hof van Justitie heeft echter tot op heden aanvaard dat inwoners en niet-inwoners in beginsel verschillend worden behandeld, althans als het gaat om de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie c.q. volledige fiscale draagkracht. In de literatuur

56 Dit geldt ongeacht het arbeidsrecht dat van toepassing is op de dienstbetrekking. Zie art. 3 lid 1 Richtlijn 96/71/EG. Het gaat hierbij specifiek om gedetacheerde werknemers die normaliter in een andere lidstaat werkzaam zijn; niet iedere grensoverschrijdende arbeidsactiviteit valt binnen de reikwijdte van deze richtlijn.

57 Zie art. 3 lid 1 onderdeel c Richtlijn 96/71/EG.

58 Dit is opgenomen in het nieuwe art. 3 lid 1bis Richtlijn 96/71/EG. Hierbij gelden enkele uitzonderingen, bijvoorbeeld voor aanvullende bedrijfspensioenregelingen. De coördinatie van het toepasselijke socialezekerheidsstelsel blijft daarnaast afzonderlijk geregeld door middel van Verordening (EG) 883/2004. Zie met betrekking tot dit laatste tevens onderdeel 14 van de considerans van Richtlijn (EU) 2018/957.

59 Onderdeel 1 van de considerans van Richtlijn (EU) 2018/957 (cursivering NS). Het belang van een 'gelijk speelveld' komt ook in andere onderdelen van de considerans in verschillende bewoordingen duidelijk naar voren.

60 In gelijke zin: P.J. Wattel, 'Capital export neutrality and free movement of persons', *Legal Issues of European Integration* 1996/1, p. 115-127, p. 126.

heeft dit uitgangspunt, alsmede andere onderdelen van de Schumacker-doctrine, veel kritiek ontvangen.⁶¹ In deze paragraaf wordt beoordeeld in hoeverre de rechtspraak van het Hof leidt tot de door mij bepleite arbeidimportneutraliteit c.q. gelijke behandeling op de werkvloer (zoals behandeld in paragraaf 9.2) of dat juist verhindert. Hierbij wordt ingegaan op een aantal onderdelen waarop de jurisprudentie van het Hof van Justitie mijns inziens tekortschiet in het licht van de beoogde neutraliteit tussen binnenlandse en buitenlandse werknemers.⁶²

9.3.1 Vergelijkbaarheid van inwoners en niet-inwoners

Het algemene uitgangspunt van de jurisprudentie van het Hof van Justitie is dat inwoners en niet-inwoners, ten aanzien van belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie, in beginsel geen objectief vergelijkbare gevallen zijn.⁶³ Op grond van deze premisse mogen dergelijke belastingvoordelen over het algemeen worden onthouden aan niet-inwoners. Dit heeft tot gevolg dat op dit onderdeel in beginsel geen gelijke behandeling op de werkvloer bestaat. Afgezien van het feit dat ik deze uitkomst onwenselijk acht, is het door het Hof gehanteerde uitgangspunt mijns inziens ook onjuist.

Eén van de redenen die het Hof noemt voor dit onderscheid is de omstandigheid dat het buitenlandse inkomen van belastingplichtigen doorgaans slechts een klein gedeelte uitmaakt van hun totale inkomen (dat normaliter is geconcentreerd in de woonstaat).⁶⁴ Daarnaast kan de woonstaat de persoonlijke draagkracht van belastingplichtigen beter beoordelen aangezien deze staat in het algemeen over de hiervoor benodigde gegevens beschikt.⁶⁵ Gelet hierop bestaat in beginsel geen objectieve vergelijkbaarheid ten opzichte van een inwoner en hoeft de werkstaat de belastingvoordelen in verband met de persoonlijke en gezinssituatie niet te verlenen aan niet-inwoners, aldus het Hof. Deze argumenten zijn echter niet valide. Het enkele feit dat een niet-inwoner slechts een gedeelte van zijn inkomen in een andere lidstaat verwerft, kan geen reden zijn om hem deze belastingvoordelen

61 Zie bijvoorbeeld P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 861-880, H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 1020 e.v. (randnr. 1126 e.v.), A. Cordewener, 'Personal Income Taxation of Non-residents and the Increasing Impact of the EC Treaty Freedoms', in: D. Weber (red.), *The Influence of European Law on Direct Taxation, EUCOTAX series on European Taxation*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2007, p. 61-73 en D.M. Weber, *Op zoek naar een (nieuwe) balans tussen belastingsovereiniteit en het recht op vrij verkeer binnen de EG*, Deventer: Kluwer 2006, p. 44 (in alle gevallen met verdere verwijzingen).

62 Paragraaf 9.3 (inclusief voorbeelden) is deels ontleend aan mijn masterscriptie inzake de voormalige Nederlandse keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen. Zie N.P. Schipper, *Fiscale draagkracht van grensoverschrijdende werknemers in Europeesrechtelijk perspectief*, masterscriptie Universiteit van Amsterdam 2012 (beschikbaar via <http://www.scriptsonline.uba.uva.nl/document/360932>).

63 Zie onder meer HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), r.o. 31-34, HvJ EG 1 juli 2004, zaak C-169/03 (*Wallentin*), r.o. 15-16 en HvJ EU 18 juni 2015, zaak C-9/14 (*Kieback*), r.o. 20-23.

64 Zie bijvoorbeeld HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), r.o. 32 en HvJ EU 19 november 2015, zaak C-632/13 (*Hirvonen*), r.o. 31.

65 Zie bijvoorbeeld HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), r.o. 33.

volledig te onthouden.⁶⁶ In de mate dat deze belastingplichtige voor zijn arbeidsinkomen is onderworpen aan belastingheffing in de andere staat, zou naar mijn mening in dit kader dan ook objectieve vergelijkbaarheid moeten worden aangenomen. Daarnaast kan het gebrek aan informatie over de persoonlijke draagkracht van een belastingplichtige dit onderscheid niet rechtvaardigen. In het wegnemen van dit probleem voorziet immers de Richtlijn betreffende wederzijdse bijstand.⁶⁷

Zoals in deel I van dit proefschrift is benoemd, bestaat wel een verschil in de belastingjurisdictie die een lidstaat kan uitoefenen ten aanzien van een niet-inwoner (die geen onderdaan van deze staat is). Dit reeds gelet op de kaders die uit het volkenrecht volgen en waaraan staten gebonden zijn.⁶⁸ Daarnaast wordt het heffingsrecht van lidstaten ter zake van niet-inwoners (inclusief onderdanen) uiteraard regelmatig beperkt op grond van de tussen staten gesloten belastingverdragen. Deze beperkte heffingsbevoegdheid staat echter niet eraan in de weg dat lidstaten de persoonlijke en gezinssituatie van niet-inwoners desgevraagd in aanmerking kunnen nemen en kan naar mijn mening het door het Hof in beginsel geaccepteerde onderscheid in dit kader derhalve evenmin rechtvaardigen. Het Hof van Justitie benoemt bovenstaande beperkingen ten aanzien van de fiscale jurisdictie overigens ook niet in het Schumacker-arrest.⁶⁹

De aanvaarding van het verschil in behandeling van niet-inwoners door het Hof komt voort uit de veronderstelling dat belastingplichtigen de subjectgebonden belastingvoordelen al (volledig) ontvangen in hun woonstaat. Indien de werkstaat deze nogmaals zou moeten verlenen, dan zouden grensoverschrijdende werknemers een ongerechtvaardigd voordeel genieten.⁷⁰ Het Hof van Justitie omarmde waarschijnlijk hierom, in navolging van A-G Léger, het beginsel dat de woonstaat volledig rekening dient te houden met de persoonlijke en gezinssituatie.⁷¹ Dit onder verwijzing naar het modelverdrag van de OESO. Bilaterale belastingverdragen, gesloten conform het OESO-modelverdrag, bieden

66 P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 862 en A. Cordewener, 'Personal Income Taxation of Non-residents and the Increasing Impact of the EC Treaty Freedoms', in: D. Weber (red.), *The Influence of European Law on Direct Taxation, EUCOTAX series on European Taxation*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2007, p. 67-68.

67 P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 862-863. In de latere rechtspraak wordt dit argument overigens regelmatig niet meer afzonderlijk genoemd door het Hof. Zie bijvoorbeeld de meer recente arresten HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X), r.o. 30-31 en HvJ EU 22 juni 2017, zaak C-20/16 (*Bechtel*), r.o. 55-56. Zie hierover ook S.C.M.G. van Thiel, *Free movement of persons and income tax law: the European court in search of principles*, Amsterdam: IBFD 2002, p. 417 die dit kort na het Schumacker-arrest al opmerkte.

68 Zie paragraaf 2.2.

69 Zie HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), r.o. 31 e.v.

70 Zie vrijwel letterlijk A-G Léger in zijn conclusie van 22 november 1994 in zaak C-279/93 (*Schumacker*), punt 62-64. Zie ook HvJ EG 27 juni 1996, zaak C-107/94 (*Asscher*), r.o. 44 en HvJ EG 12 juni 2003, zaak C-234/01 (*Gerritse*), r.o. 51.

71 Zie voor kritiek op dit uitgangspunt: M. Lang, 'Ist die Schumacker-Rechtsprechung am Ende?', *Recht der Internationalen Wirtschaft* 2005/5, p. 336-344.

echter geen grondslag voor dergelijke verplichtingen voor de woonstaat.⁷² In de praktijk worden (of werden, althans voorafgaand aan het De Groot-arrest) de belastingvoordelen die verbonden zijn aan de persoonlijke en gezinssituatie doorgaans dan ook slechts pro rata verleend door de woonstaat van belastingplichtigen. Dit wordt veroorzaakt door de systematiek van de vrijstellings- en verrekeningsmethode waardoor een inwoner zijn aftrekposten vaak slechts kan effectueren in de verhouding van het binnenlandse inkomen ten opzichte van het wereldinkomen.⁷³ Hierdoor verliest een belastingplichtige die de helft van zijn inkomen in het buitenland verwerft een daarmee corresponderend deel van het belastingvoordeel dat verbonden is aan zijn persoonlijke en gezinssituatie. Van een ongerechtvaardigde cumulatie van belastingvoordelen in de woon- en werkstaat zou dan ook geen sprake zijn (bijzondere gevallen uitgezonderd). Deze gevolgen van de vrijstellingsmethode werden door het Hof van Justitie echter miskend in onder meer de uitspraken Schumacker, Gilly en Gschwind.⁷⁴ Gelet op de overwegingen in deze arresten werd kennelijk ervan uitgegaan dat de belastingvoordelen volledig werden genoten in de woonstaat zolang er maar voldoende binnenlands inkomen was.⁷⁵ Dat dit een misverstand is, kwam aan het licht in de latere zaak De Groot. In die procedure werd het Hof direct geconfronteerd met het feit dat de woonstaat doorgaans *effectief* slechts pro rata de subjectgebonden aftrekposten verleent, waardoor een deel van het belastingvoordeel tenietgaat (aangezien het belastingvoordeel zich vertaalt in een lager gemiddeld tarief dat evenredig wordt toegerekend aan het buitenlandse inkomen). Het Hof van Justitie kwam vervolgens tot het oordeel dat een woonstaat in beginsel gehouden is dergelijke belastingvoordelen volledig te verlenen (waarbij deze in het geheel ten laste van het binnenlandse inkomen moeten komen).

Men kan zich afvragen hoe de rechtspraak zich had ontwikkeld indien de zaak De Groot voorafgaand aan het Schumacker-arrest aan het Hof van Justitie was voorgelegd. Het Hof werd in De Groot immers geconfronteerd met zijn eigen onjuiste interpretatie van de fiscale behandeling in de woonstaat (conform het OESO-modelverdrag). Hoewel hieruit bleek dat het uitgangspunt van de Schumacker-jurisprudentie (een belastingplichtige krijgt zijn aftrekposten volledig in de woonstaat en is *daardoor* niet vergelijkbaar met een

72 A. Cordewener, 'Personal Income Taxation of Non-residents and the Increasing Impact of the EC Treaty Freedoms', in: D. Weber (red.), *The Influence of European Law on Direct Taxation*, EUCOTAX series on European Taxation, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2007, p. 65. Zie ook paragraaf 41-43 van het Commentaar op art. 23A OESO-modelverdrag waarin wordt opgemerkt dat de staten vrij zijn om hun eigen (vrijstellings)methode te kiezen (en derhalve de persoonlijke en gezinssituatie ook slechts pro rata in aanmerking mogen nemen in plaats van deze aftrekposten volledig toe te rekenen aan het binnenlandse inkomen).

73 Zie het voorbeeld in paragraaf 2.2.2.

74 Zie hierover P.J. Wattel, 'Progressive taxation of non-residents and intra-EC allocation of personal tax allowances: Why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind do not suffice', *European Taxation* 2000/6, p. 210-223.

75 Zie bijvoorbeeld HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-336/96 (Gilly), r.o. 50 waarin het Hof overwoog dat de werkstaat geen rekening behoefde te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van mevrouw Gilly nu zij de fiscale voordelen kon genieten in het woonland aangezien het aldaar belastbare deel van het gezinsinkomen (45%) hiervoor de ruimte bood.

inwoner in de werkstaat) was gebaseerd op onjuiste veronderstellingen, heeft het Hof mijns inziens getracht dit te repareren door de woonstaat alsnog deze verplichting op te leggen.⁷⁶

De *werkstaat* is volgens de Schumacker-rechtspraak in beginsel niet verplicht af-trekposten die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie te verlenen aan niet-inwoners. Belastingverdragen, conform het OESO-modelverdrag, bieden voor een dergelijk onderscheid tussen inwoners en niet-inwoners overigens een expliciete basis.⁷⁷ Het is echter vaste rechtspraak dat ook bilaterale belastingverdragen in overeenstemming met het Unierecht moeten worden uitgeoefend.⁷⁸ Gelet op het Unierechtelijke beginsel van gelijke behandeling zouden daarmee strijdige bepalingen uit de belastingverdragen mijns inziens dan ook buiten toepassing moeten blijven (i.e. bepalingen op grond waarvan niet-inwoners, die gebruikmaken van de verkeersvrijheden, bepaalde fiscale voordelen worden onthouden). Op grond van art. 45 VWEU en meer in het bijzonder art. 7 lid 2 Verordening (EU) 492/2011 hebben onderdanen van andere lidstaten immers recht op dezelfde sociale en *fiscale* voordelen. Gelet op het bovenstaande ben ik van mening dat niet-ingezetene werknemers, in tegenstelling tot de opvatting van het Hof, zich niet in een onvergelijkbare positie bevinden ten opzichte van ingezetenen ten aanzien van de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie bij de heffing van directe belastingen (voor zover zij in de werkstaat aan de belastingheffing zijn onderworpen).⁷⁹ Indien deze visie wordt gevolgd zou als uitgangspunt, zowel in de woonstaat als in de werkstaat, een evenredig deel van de subjectgebonden belastingvoordelen worden toegekend (in de mate dat het wereldinkomen aldaar belastbaar is).⁸⁰ Een dergelijke benadering zou bijdragen aan het bereiken van de gewenste arbeidimportneutraliteit.

9.3.2 Belastingtarief: progressie-effect functioneert niet

Een andere tekortkoming van de jurisprudentie is de miskennis van de werking van de belastingverdragen, meer in het bijzonder van de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud. Als gevolg hiervan heeft het Hof van Justitie nagelaten om het verschil

⁷⁶ Idem: P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 869.

⁷⁷ Zie art. 24 lid 1 jo. lid 3 OESO-modelverdrag.

⁷⁸ Zie bijvoorbeeld HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 94 en HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*), r.o. 51: 'Bij de uitoefening van de aldus verdeelde heffingsbevoegdheid dienen de lidstaten zich niettemin te houden aan de gemeenschapsregels (...) en meer in het bijzonder aan het beginsel dat zij onderdanen van de andere lidstaten op dezelfde manier moeten behandelen als hun eigen onderdanen die gebruik hebben gemaakt van de door het Verdrag gegarandeerde vrijheden'.

⁷⁹ In gelijke zin: P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 862-864, D.M. Weber, *Op zoek naar een (nieuwe) balans tussen belastingsovereiniteit en het recht op vrij verkeer binnen de EG*, Deventer: Kluwer 2006, p. 44 en A. Cordewener, 'Personal Income Taxation of Non-residents and the Increasing Impact of the EC Treaty Freedoms', in: D. Weber (red.), *The Influence of European Law on Direct Taxation, EUCOTAX series on European Taxation*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2007, p. 67-68.

⁸⁰ Eventuele dubbele voordelen die hierdoor onder omstandigheden zouden ontstaan (bijvoorbeeld indien de *woonstaat* – in afwijking van hetgeen is beschreven – de volledige belastingvoordelen verleent en integraal toerekent aan het binnenlandse inkomen), zouden mijns inziens buiten beschouwing moet blijven voor de vaststelling van de objectieve vergelijkbaarheid in de *werkstaat*.

in behandeling van binnenlandse en buitenlandse werknemers met betrekking tot de tariefstoepassing in de werkstaat zoveel mogelijk weg te nemen.

Op grond van de principes van het internationale belastingrecht worden niet-inwoners in de bronstaat slechts in de heffing betrokken voor het inkomen dat zij aldaar genieten. Hierbij wordt het belastingtarief louter vastgesteld op basis van deze broninkomsten, hetgeen niet zelden slechts een beperkt gedeelte van het wereldinkomen vormt. Dit is anders in de woonstaat van een belastingplichtige. Deze staat zal (doorgaans) het wereldinkomen in de grondslag opnemen, de verschuldigde belasting op basis hiervan vaststellen en vervolgens een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting verlenen voor het buitenlandse inkomen. Hierbij wordt (ten aanzien van actief inkomen zoals loon) door verschillende lidstaten de systematiek van de zogenoemde vrijstelling met progressievoorbehoud gehanteerd (evenredige belastingvrijstelling). Er bestaat aldus een verschil in de berekeningssystematiek die wordt toegepast in de woonstaat en de werkstaat van een grensoverschrijdende werknemer. Hierdoor wordt deze belastingplichtige slechts over het inkomen dat hij in de woonstaat verwerft, belast tegen het tarief dat aansluit bij zijn draagkracht.⁸¹

Het Hof van Justitie miskent echter deze werking van de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud. Dit blijkt onder meer uit de besproken arresten Asscher en Gerritse.⁸² In de zaak Asscher werd het Nederland verboden een hoger tarief in de eerste belastingschijf te hanteren voor niet-inwoners (25% in plaats van 13%). Uit de redenering van het Hof volgt dat Asscher zich ten aanzien van (de progressie van) het Nederlandse belastingtarief in een vergelijkbare positie bevond ten opzichte van een inwoner. Dit aangezien hij door de systematiek van de vrijstelling met progressievoorbehoud (in zijn woonland, België) niet zou kunnen ontsnappen aan de 'progressieregel'.⁸³ De werking van de vrijstelling met progressievoorbehoud heeft echter slechts tot gevolg dat het inkomen *dat ter heffing is toegewezen aan de woonstaat* effectief wordt belast tegen het toepasselijke tarief in de woonstaat. Het inkomen uit de werkstaat niet; dat wordt namelijk vrijgesteld. Hierdoor 'ontsnapt' het buitenlandse inkomen van Asscher wel degelijk aan de progressieregel.⁸⁴ Het door het Hof gebruikte uitgangspunt voor de vergelijking van de tariefsdiscriminatie berust dan ook op een onjuiste interpretatie van de werking van het belastingverdrag.⁸⁵

In de latere zaak Gerritse werd dit andermaal duidelijk. Ik roep in herinnering dat in deze zaak een proportioneel tarief van 25% werd toegepast op de door niet-inwoner Gerritse ontvangen vergoeding. Zoals eerder besproken werd het tarief van 25% niet discriminerend geacht indien dit niet leidde tot een zwaardere belastingdruk dan wanneer de verschuldigde

81 Zie de voorbeelden in hoofdstuk 2.

82 Zie paragraaf 3.2.3.2.

83 HvJ EG 27 juni 1996, zaak C-107/94 (Asscher), r.o. 47-48.

84 Vergelijk: P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 868 en A. Cordewener, 'Personal Income Taxation of Non-residents and the Increasing Impact of the EC Treaty Freedoms', in: D. Weber (red.), *The Influence of European Law on Direct Taxation*, EUCOTAX series on European Taxation, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2007, p. 44.

85 Zie ook C. van Raad, 'Fractionele belastingheffing van EU buitenlandse belastingplichtigen', in: J. Verburg e.a. (red.), *Liberale Gifte (Vriendenbundel Ferdinand Grapperhaus)*, Deventer: Kluwer 1999, p. 302 die opmerkt dat het Hof hiermee ervan blijk geeft de werking van het progressievoorbehoud niet te doorgronden.

belasting werd berekend op basis van het progressieve tarief voor inwoners, zij het zonder toekenning van de belastingvrije som.⁸⁶ Aangezien het gemiddelde tarief in dat geval 26,5% zou zijn geweest, bestond in casu geen tariefsdiscriminatie. Het Hof maakte derhalve een vergelijking tussen een niet-inwoner die ongeveer 6.000 DM verwierf in Duitsland (dat slechts circa 10% van zijn wereldinkomen omvatte) en een inwoner van Duitsland waarvan het wereldinkomen louter uit deze 6.000 DM bestond (echter zonder inachtneming van de belastingvrije som).

Het niet in aanmerking nemen van de belastingvrije som (ook niet evenredig) – hoewel mijns inziens ten onrechte⁸⁷ – past binnen de jurisprudentie van het Hof van Justitie. De vergelijking ten aanzien van het tarief is echter merkwaardig. Het Duitse inkomen van Gerritse wordt, anders dan het Hof beweert⁸⁸, ondanks de werking van de progressieregel effectief alleen belast in de bronstaat (Duitsland). De tariefsvergelijking die mijns inziens gemaakt zou moeten worden is derhalve of het inkomen in de bronstaat (in casu Duitsland) zwaarder wordt belast dan wanneer het tarief zou zijn vastgesteld op dezelfde wijze als een inwoner. Dit zou neerkomen op het gemiddelde tarief dat wordt berekend op basis van het wereldinkomen.⁸⁹ Op deze wijze wordt in beide staten het toepasselijke (effectieve) belastingtarief vastgesteld op basis van de werkelijke draagkracht van de grensoverschrijdende werknemer. Gelet op 'de inhoud en het doel' van de progressieve tariefstructuur kan slechts op deze wijze een adequate vergelijking worden gemaakt.

Naar mijn mening zou het bovenstaande uitgangspunt moeten worden gehanteerd voor de beoordeling of een niet-inwoner wordt gediscrimineerd door de bronstaat. Aldus zou meer fiscale gelijkheid op de werkvloer ontstaan in vergelijking met de rechtspraak van het Hof. Dit aangezien de Gerritse-rechtspraak *de facto* leidt tot een gelijke behandeling van *ongelijke* gevallen (aangezien het buitenlandse inkomen van een niet-inwoner ten onrechte wordt genegeerd). Het Hof zou zijn zienswijze ten aanzien van de werking van de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud dan ook moeten verlaten. Afgezien van de onjuistheid ervan zou de wijze van tariefstoepassing in de *woonstaat* mijns inziens namelijk niet mogen bepalen of een werknemer zich in de *werkstaat* in een objectief vergelijkbare positie bevindt met betrekking tot het toegepaste tarief.⁹⁰ Ongeacht of de woonstaat bijvoorbeeld de vrijstellingsmethode zonder progressievoorbehoud (objectvrijstelling)

86 HvJ EG 12 juni 2003, zaak C-234/01 (*Gerritse*), r.o. 55.

87 Zie in dit kader paragraaf 9.3.1.

88 Het Hof verwijst in de zaak Gerritse wederom naar de werking van de progressieregel om tot de eerdergenoemde vergelijking te komen. Zie HvJ EG 12 juni 2003, zaak C-234/01 (*Gerritse*), r.o. 52-53.

89 De Unierechtelijke aanvaardbaarheid van het toepassen van progressievoorbehoud bij niet-inwoners werd eerder door het Hof zelf ook erkend in HvJ EG 26 oktober 1995, zaak C-151/94 (*Commissie/Luxemburg*), r.o. 21. Zie hierover ook uitgebreider de conclusie van A-G Jakobs van 19 september 1995, zaak C-151/94 (*Commissie/Luxemburg*), punt 26-28 die opmerkt dat door rekening te houden met het buitenlandse inkomen van migrerende werknemers het juiste belastingtarief wordt toegepast (en dit dan ook geen discriminatie vormt).

90 Marres merkt op dat het Hof (in de zaak Asscher) kennelijk ruimte ziet voor de mogelijkheid dat een hoger tarief voor niet-inwoners aanvaardbaar is indien zij in de woonstaat wel kunnen ontsnappen aan de progressieregel (bijvoorbeeld indien er een objectvrijstelling geldt voor het buitenlandse inkomen en dit ook voor het tarief niet in aanmerking wordt genomen). Hij wijst de visie van het Hof overigens eveneens af. Zie O.C.R. Marres, 'Objectieve vergelijkbaarheid van binnenlanders en buitenlanders', *NFR-B* 2009/9 (paragraaf 2).

of de verrekeningsmethode toepast (al dan niet op grond van een belastingverdrag⁹¹), zouden niet-inwoners langs dezelfde lat moeten worden gelegd voor de beoordeling of met betrekking tot de tariefstoepassing *in de werkstaat* sprake is van een beperking van de verkeersvrijheden.

Ook indien laatstgenoemde benadering door het Hof zou worden gevolgd zou uiteraard niet zonder meer arbeidimportneutraliteit ontstaan. Dat zal immers niet het geval zijn zolang lidstaten niet-inwoners als uitgangspunt belasten volgens een regime zonder progressievoorbehoud voor het buitenlandse inkomen, waardoor deze belastingplichtigen regelmatig een progressievoordeel genieten in vergelijking met een inwoner van de werkstaat. Dit leidt evenzeer tot ongelijkheid op de werkvloer, maar dit is uiteraard geen probleem waarin de negatieve integratie van het Hof van Justitie kan voorzien. De lidstaten zouden hiertoe dan zelf actie moeten ondernemen.

9.3.3 Samenhang van belastingstelsels: tarief en aftrekposten

Het derde gebrek van de Schumacker-rechtspraak is dat die ertoe leidt dat grensoverschrijdende werknemers slechts in één lidstaat belastingvoordelen in verband met de persoonlijke en gezinssituatie genieten (in beginsel de woonstaat), terwijl hun inkomen in meerdere staten wordt belast tegen het aldaar geldende tarief.

Dit leidt onder meer tot problemen in situaties waarin de woonstaat een proportioneel belastingtarief hanteert (een *flat rate*, zonder aftrekposten). In dat geval is het voordeel dat verbonden is met de persoonlijke en gezinssituatie mijns inziens verdisconteerd in het (lagere) belastingtarief, waardoor dit voordeel in beginsel slechts kan worden vergolden in de mate dat het wereldinkomen in de woonstaat effectief wordt belast.⁹² In situaties waarbij een substantieel deel van het inkomen in de woonstaat wordt verworven en slechts een beperkt deel van het inkomen in de werkstaat, zal het Hof van Justitie naar verwachting in beginsel echter geen Schumacker-situatie aannemen en de gevolgen als een dispariteit beschouwen.⁹³ Aangezien er steeds meer (Oost-Europese) lidstaten zijn die een *flat rate* hanteren voor de inkomstenbelastingheffing⁹⁴, komen de (onjuiste) uitgangspunten van de Schumacker-rechtspraak van het Hof ook met het oog daarop onder druk te staan. Het uitgangspunt dat de woonstaat de persoonlijke en gezinssituatie (volledig) in aanmerking neemt, is dan immers niet correct. Als gevolg hiervan kan het doel van voornoemde jurisprudentie in dergelijke situaties niet worden bereikt: de persoonlijke en gezinssituatie

91 Mijns inziens zou dit niet anders moeten zijn in situaties waarin geen belastingverdrag van toepassing is, maar de woonstaat dubbele belastingheffing unilateraal geheel of gedeeltelijk zou voorkomen (of zelfs in het geheel niet).

92 Oftewel: niet is vrijgesteld ter voorkoming van dubbele belasting. In situaties waarin een *verrekeningsmethode* ter voorkoming van dubbele belasting geldt, kan een vergelijkbaar nadeel ontstaan (gelet op de tweede limiet ter bepaling van de maximaal verrekenbare buitenlandse belasting). Er zou bij toepassing van de verrekeningsmethode uiteraard geen nadeel ontstaan indien de buitenlandse belasting nog altijd volledig kan worden verrekend in de woonstaat.

93 Dit overeenkomstig HvJ EG 5 juli 2005, zaak C-376/03 (D.), r.o. 37-41.

94 Er zijn in 2018 verschillende lidstaten in Oost-Europa die een laag (vlak) inkomstenbelastingtarief hanteren, waaronder Bulgarije (10%), Roemenië (10%), Hongarije (15%) en Slowakije (19%-25%). Bron: Country Surveys & Country Analyses, *International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)* (beschikbaar via www.ibfd.org, geraadpleegd op 8 oktober 2018). Er zijn grote aantallen werknemers uit deze landen werkzaam in West-Europese lidstaten. Zie European Commission (2018), 2017 Annual Report on intra-EU Labour Mobility, final report, p. 85 en 234-235 (tabel 64).

van de grensoverschrijdende werknemer wordt effectief niet 'volledig en naar behoren in aanmerking genomen'.

Hoewel op het eerste gezicht wellicht geen probleem lijkt te bestaan indien de woonstaat de verminderingen in verband met de persoonlijke en gezinssituatie wel daadwerkelijk volledig verleent, ligt dit mijns inziens ook in dat geval anders. Door onderscheid te maken tussen subjectgebonden aftrekposten (in beginsel voorbehouden aan inwoners) en tarief (gelijk voor niet-inwoners) heeft het Hof van Justitie geen oog voor het feit dat een sterk verband bestaat tussen de hoogte van de (progressieve) belastingtarieven en de omvang van de faciliteiten binnen een belastingstelsel. Wattel stelt in dit verband terecht dat tarief en grondslag communicerende vaten zijn.⁹⁵ De samenhang van een belastingstelsel dat heft naar draagkracht wordt verbroken indien deze componenten asymmetrisch over verschillende lidstaten worden gespreid.⁹⁶ Het behoeft geen betoog dat lidstaten die alleen een belastingvrije som kennen (en geen andere aftrekposten) een lager tarief kunnen hanteren om dezelfde belastingopbrengst te genereren. Omgekeerd zullen lidstaten die een verscheidenheid aan aftrekposten kennen, dit doorgaans compenseren met hogere (marginale) belastingtarieven. Tariefsverlagingen gaan hierdoor in de praktijk dan ook regelmatig samen met grondslagverbredingen (en vice versa).⁹⁷

Door de Schumacker-jurisprudentie van het Hof van Justitie, die onderscheid maakt tussen belastingtarief en aftrekposten, ontstaat echter een mismatch die ervoor zorgt dat grensoverschrijdende werknemers niet naar hun volledige draagkracht worden belast. Als gevolg hiervan wordt onder de rechtspraak van het Hof in veel gevallen geen gelijkheid op de werkvloer bereikt. Een voorbeeld kan dit probleem illustreren.

95 P.J. Wattel, 'Progressive taxation of non-residents and intra-EC allocation of personal tax allowances: Why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind do not suffice', *European Taxation* 2000/6, p. 210-223, p. 222. Zie ook N. Mattsson, 'Does the European Court of Justice Understand the Policy behind Tax Benefits Based on Personal and Family Circumstances?', *European Taxation* 2003/6, p. 186-194, p. 193 die stelt dat 'tax benefits based on personal and family circumstances almost constitute an element of the ordinary tax rate'.

96 Zie hierover ook F. Vanistendael, 'Ability to Pay in European Community Law', *EC Tax Review* 2014/3, p. 121-134, p. 134 die bepleit dat het Hof zijn 'one state approach' uit de Schumacker-rechtspraak verlaat, aangezien dit vanuit het oogpunt van belastingheffing naar draagkracht leidt tot onbevredigende uitkomsten.

97 Zie ook R. Griffith, J. Hines & P.B. Sørensen, 'International Capital Taxation' in: *Mirrlees Review, Reforming the Tax System for the 21st Century*, Londen: Institute for Fiscal Studies 2008, p. 914-1027, p. 932. Een voorbeeld hiervan in Nederland is de koppeling tussen enerzijds de geleidelijke verlaging van de inkomstenbelastingtarieven en anderzijds de beperking van de hypotheekrenteaftrek voor de eigen woning (introdunctie aflossingsseis en stapsgewijze afbouw maximaal fiscaal voordeel met 0,5% per jaar). Zie MvT, *Kamerstukken II 2013/14*, 33 756, nr. 3, p. 22 (met verdere verwijzingen). In Belastingplan 2019 is deze beperking van de hypotheekrenteaftrek versneld en tevens uitgebreid tot andere aftrekposten. Zie MvT, *Kamerstukken II 2018/19*, 35 026, nr. 3, p. 8-9.

Voorbeeld

Belastingplichtige X is woonachtig in staat A en heeft een arbeidsinkomen van € 100.000. Hij verdient hiervan € 50.000 in staat A en € 50.000 in staat B. De belastingvrije som in staat A bedraagt € 4.375. Het van toepassing zijnde belastingtarief in staat A is 40%. X is derhalve € 38.250 belasting verschuldigd in staat A over zijn belastbare inkomen vóór toepassing van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting voor het buitenlandse loon, die € 20.000 bedraagt $((50.000/95.625) \times 38.250)$.⁹⁸ X is per saldo derhalve € 18.250 verschuldigd in staat A (belastingdruk: 36,5%). Een inwoner van staat A die zijn volledige inkomen in staat A verwerft, zou een belastingdruk van 38,25% hebben. X heeft op basis van de jurisprudentie van het Hof van Justitie geen recht op de belastingvrije som in werkstaat B, die € 10.000 bedraagt. Het belastingtarief in staat B bedraagt 42,5%. X is derhalve € 21.250 belasting verschuldigd in staat B over zijn belastbare inkomen (belastingdruk: 42,5%). Voor een inwoner van staat B die zijn volledige inkomen in zijn woonstaat verwerft, zou de belastingdruk 38,25% bedragen.

In het voorbeeld hanteren beide staten een gelijke belastingdruk (van 38,25%) voor inwoners met een (binnenlands) inkomen van € 100.000. Dit is het effectieve tarief dat, althans in theorie, aansluit bij de fiscale draagkracht van deze belastingplichtigen. Wanneer een belastingplichtige echter grensoverschrijdend inkomen geniet, wordt de werking van deze systematiek verstoord. Dit komt door het feit dat de jurisprudentie van het Hof van Justitie de samenhang tussen de belastbare grondslag en het belastingtarief negeert. Het Hof verplicht immers, in situaties zoals in het voorbeeld, de woonstaat om volledig rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie (in het voorbeeld de belastingvrije som), terwijl de werkstaat dergelijke tegemoetkomingen niet-inwoners mag onthouden.⁹⁹

Naar mijn oordeel accepteert het Hof van Justitie hiermee dat niet-inwoners door de werkstaat in beginsel worden gediscrimineerd, waarbij alleen in Schumacker-situaties een uitzondering geldt. Het vrije verkeer van werknemers verplicht echter tot een gelijke behandeling van gelijke gevallen. Zoals ik hiervoor heb betoogd, bevindt een niet-inwoner, zoals X in het voorbeeld, zich ten aanzien van de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie in een vergelijkbare positie ten opzichte van een inwoner van staat B in de mate dat zijn arbeidsinkomen belastbaar is in die staat. Staat B zou daarom rekening moeten houden met de volledige fiscale draagkracht van deze niet-inwoner. Aldus heeft X in het bovenstaande voorbeeld dan ook effectief recht op de helft van de belastingvrije som in staat B.¹⁰⁰ In tegenstelling tot het Hof van Justitie acht ik de woonstaat, staat A, slechts gehouden om de helft van deze basisaftrek te verlenen. Dat hierbij verschillen bestaan in het feitelijke belastingvoordeel in beide staten is mijns inziens niet bezwaarlijk. Integendeel, dit leidt tot de gewenste neutraliteit. Indien beide staten de helft van het belastingvoordeel verlenen dat verbonden is aan de belastingvrije som, zal het arbeidsinkomen namelijk in beide staten worden belast tegen hetzelfde effectieve tarief als in de desbetreffende staat geldt voor thuisblijvers. Mijns inziens past deze uitkomst aanzienlijk beter bij het Unierechtelijke beginsel van gelijke behandeling dan de uitwerking die het Hof van Justitie voorstaat.

98 Berekeningsmethode conform het De Groot-arrest (i.e. aftrekposten volledig toegerekend aan het binnenlandse inkomen; dit door de aftrekposten in mindering te brengen op de noemer van de voorkomingsbreuk). Het Hof van Justitie bevestigde deze methode in HvJ EU 23 februari 2013, zaak C-168/11 (*Beker*), r.o. 60. In HR 7 mei 2004, 34 782, ECLI:NL:HR:2004:AO9018, BNB 2004/261 had de Hoge Raad reeds deze lijn gevolgd.

99 Zie bijvoorbeeld HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 89-90 en HvJ EU 23 februari 2013, zaak C-168/11 (*Beker*), r.o. 43-44.

100 Hierdoor wordt het inkomen van X tegen hetzelfde effectieve tarief belast als een inwoner van de werkstaat (38,25%).

De benadering van het Hof zorgt er immers voor dat grensoverschrijdende werknemers, afhankelijk van de omvang van de aftrekposten in de woon- en werkstaat, mogelijk aanzienlijk worden benadeeld (of bevoordeeld). In het hiervoor opgenomen voorbeeld is X, afhankelijk of hij woonachtig is in staat A of B, respectievelijk € 39.500 of € 37.000 aan belasting verschuldigd over zijn totale arbeidsinkomen.¹⁰¹ Mijns inziens zou de verschuldigde belasting in beide gevallen € 38.250 moeten bedragen.¹⁰² Het verschil, dat wordt veroorzaakt door het belastingvoordeel dat een belastingplichtige in zijn woonstaat verkrijgt (en wordt onthouden in de werkstaat), wordt binnen de Schumacker-doctrine van het Hof van Justitie echter – ten onrechte – beschouwd als een dispariteit.¹⁰³ Aldus wordt arbeidimportneutraliteit derhalve niet gerealiseerd, terwijl voor bovenstaande situatie de oplossing om dit af te dwingen binnen de bevoegdheden van het Hof ligt (het gebod tot nationale behandeling door de werkstaat).

Het gevolg van het gemaakte onderscheid tussen grondslag en tarief is dat belastingstelsels met omvangrijke persoonlijke aftrekposten met daartegenover hoge en sterk progressieve tarieven doorgaans ‘onvriendelijker’ zijn voor niet-inwoners dan stelsels die weinig of geen aftrekken kennen en een vlak of nauwelijks progressief belastingtarief. Hierbij kan het aan inwoners voorbehouden van omvangrijke belastingvrije sommen en andere subjectgebonden belastingvoordelen (hetgeen is toegestaan) materieel tot een vergelijkbaar resultaat leiden als het hanteren van een hoger belastingtarief voor buitenlandse belastingplichtigen (hetgeen verboden is). Een voorbeeld ter illustratie als afsluiting van dit onderdeel.

Voorbeeld

Staat A hanteert een progressieve tariefstructuur (zie tabel). Binnenlandse belastingplichtigen zijn hierbij gerechtigd tot een heffingskorting van € 200.¹⁰⁴ Hierdoor wordt effectief geen belasting geheven over de eerste € 10.000 aan inkomen. Buitenlandse belastingplichtigen zijn, conform de Schumacker-rechtspraak, in beginsel niet gerechtigd tot deze korting op de verschuldigde belasting. Effectief raakt het tarief in de eerste schijf hierdoor alleen niet-inwoners direct in de portefeuille.¹⁰⁵

Inkomen	Tarief
0 – 10.000	2%
10.001 – 50.000	25%
50.001 –	30%

101 Dit verschil wordt veroorzaakt door het feit dat het effectieve voordeel van de belastingvrije som in staat A € 1.750 bedraagt ($€ 4.375 \times 40\%$), terwijl deze basisaftrek in staat B een belastingverlaging van € 4.250 oplevert ($€ 10.000 \times 42,5\%$).

102 Dit is de som van de belasting (inkomen $\times$ effectief tarief) in staten A en B (i.e. € 19.125 in beide staten).

103 Vergelijk de redenering van het Hof in HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-336/96 (*Gilly*), r.o. 49-50.

104 De heffingskorting bedraagt maximaal de verschuldigde belasting.

105 Er bestaat mogelijk wel *indirecte* impact voor inwoners, namelijk indien zij buitenlands inkomen genieten. Afhankelijk van de methode ter voorkoming van dubbele belasting werkt het tarief in de eerste schijf dan potentieel door in de belastingvrijstelling of verrekening die een inwoner ontvangt. Bij toepassing van de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud (evenredigheidsmethode) zou een verhoging van de eerste tariefschijf met gelijktijdige verhoging van de heffingskorting (conform het voorbeeld) in principe leiden tot een verlaging van de uiteindelijk verschuldigde belasting voor een inwoner. Dit aangezien de hogere inkomstenbelasting evenredig wordt toegerekend aan het buitenlandse inkomen, maar de heffingskorting – conform het De Groot-arrest – volledig moet worden afgetrokken van de belasting over het binnenlandse inkomen.

Staat A zou het tarief in de eerste schijf kunnen verhogen naar 20% (i.p.v. 2%) onder gelijktijdige verhoging van de heffingskorting naar € 2.000. Hierdoor zou de verschuldigde belasting voor niet-inwoners toenemen met € 1.800, terwijl voor inwoners geen lastenverzwaring optreedt. Binnen de benaderingswijze van het Hof van Justitie is dit echter niet discriminerend, aangezien voor de toepassing van dit belastingvoordeel geen sprake is van gelijke gevallen (behoudens Schumacker-situaties).¹⁰⁶

9.4 Aanvullende tekortkoming van het Unierecht: toelaatbaarheid verrekeningsmethode

Hiervoor heb ik reeds betoogd dat het vrije verkeer van werknemers gebaat is bij gelijkheid op de werkvloer (paragraaf 9.2). Mijn kritiek op de rechtspraak van het Hof van Justitie in dit verband heeft met name betrekking op de vereiste fiscale behandeling door de werkstaat. De belastingheffing van het arbeidsinkomen dat ter heffing is toegewezen aan de werkstaat, zou naar mijn mening als regel, en niet als uitzondering, in die staat op gelijke wijze moeten plaatsvinden voor inwoners en niet-inwoners (met inachtneming van hun persoonlijke en gezinssituatie c.q. volledige fiscale draagkracht, zie paragraaf 9.3).

De gelijkheid op de werkvloer die aldus zou worden bereikt, dient naar mijn mening vervolgens niet te worden doorbroken door de woonstaat. Dit betekent dat de woonstaat imperatief de vrijstellingsmethode (met progressievoorbehoud) zou moeten hanteren ten aanzien van arbeidsinkomen dat, op basis van het desbetreffende belastingverdrag, aan de werkstaat ter heffing is toegewezen.¹⁰⁷ Immers, indien zou worden toegestaan dat een woonstaat de verrekeningsmethode toepast ten aanzien van het buitenlandse loon, dan zou een buitenlandse werknemer alsnog niet op gelijke voet kunnen concurreren op de arbeidsmarkt in de werkstaat. Om de door mij bepleite arbeidimportneutraliteit te realiseren is dan ook vereist dat het Unierecht de vrijstellingsmethode (al dan niet met grondslag- en progressievoorbehoud) verplicht zou voorschrijven als methode ter voorkoming van dubbele belasting voor het inkomen van grensoverschrijdende werknemers.¹⁰⁸

Het is echter vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat zowel de verrekenings- als de vrijstellingsmethode ter voorkoming van dubbele belasting als zodanig niet in strijd is met de verkeersvrijheden.¹⁰⁹ Meer in algemene zin heeft het Hof geaccepteerd dat bij de huidige stand van het Unierecht geen algemene verplichting bestaat om dubbele belasting te

¹⁰⁶ In Nederland is het tarief van de eerste schijf van de inkomstenbelasting in de periode 2011-2019 gestegen van 1,8% naar 9,0%. Het belastingdeel van de heffingskorting is in deze periode eveneens verhoogd. Dit heeft overigens mede te maken met de verlaging van het tarief van de premie volksverzekeringen die in deze periode heeft plaatsgevonden.

¹⁰⁷ In gelijke zin o.a. P.J. Wattel, 'Capital export neutrality and free movement of persons', *Legal Issues of European Integration* 1996/1, p. 115-127, p. 126 en K. Vogel, 'Which method should the European Community adopt for the avoidance of double taxation?', *Bulletin for International Taxation* 2002/1, p. 4-10, p. 9-10.

¹⁰⁸ Zie hierover paragraaf 9.2.

¹⁰⁹ Zie bijvoorbeeld HvJ EG 23 februari 2006, zaak C-513/03 (*Van Hilten-van der Heijden*), HvJ EG 12 december 2006, zaak C-446/04 (*FII Group Litigation*), r.o. 47-53, HvJ EG 6 december 2007, zaak C-298/05 (*Columbus Container*), r.o. 39 en HvJ EU 10 februari 2011, gevoegde zaken C-436/08 en C-437/08 (*Haribo en Salinen*), r.o. 89.

voorkomen.¹¹⁰ Mijns inziens heeft het Hof van Justitie zich terecht terughoudend opgesteld en is het niet aan de rechter om de toepassing van de verrekeningsmethode op grond van het primaire Unierecht te verbieden.¹¹¹ Dit neemt niet weg dat secundaire Uniewetgeving, die verplicht tot imperatieve toepassing van de vrijstellingsmethode, mijns inziens wenselijk is. Dit om de beoogde arbeidimportneutraliteit te kunnen bereiken. In zoverre beschouw ik de vrijheid voor lidstaten om de verrekeningsmethode te hanteren derhalve eveneens als een tekortkoming van het huidige *acquis communautaire*.

9.5 Conclusie en samenvatting

De wijze van belastingheffing met betrekking tot het arbeidsinkomen van werknemers zou mijns inziens niet langer afhankelijk moeten zijn van hun woonplaats. Zogeheten arbeidimportneutraliteit is naar mijn mening namelijk gewenst. Dit houdt in dat belastingneutraliteit bestaat tussen binnen en buiten een lidstaat woonachtige werknemers, waarmee wordt bevorderd dat deze groepen op gelijke voet concurreren op de Europese arbeidsmarkt (dezelfde belastingdruk bij hetzelfde loon op dezelfde werkplek). Deze visie kan zowel vanuit economisch perspectief (belastingneutraliteit) als vanuit juridisch oogpunt (gelijke behandeling, vrij verkeer van werknemers) worden onderschreven. Het sluit aan bij het Unierechtelijke beginsel van gelijke behandeling, hetgeen een verplichting inhoudt voor de lidstaten om buitenlandse werknemers onder gelijke voorwaarden toe te laten tot hun nationale markt. De door mij beoogde benadering is tevens in lijn met andere voor het vrije verkeer van werknemers relevante rechtsgebieden, waaronder het socialezekerheids- en arbeidsrecht, waarbij het werklandbeginsel door de Uniewetgever reeds als leidend principe is omarmd. Mijns inziens dient in het verlengde hiervan tevens fiscale gelijkheid te worden gecreëerd op de werkvloer (in de werkstaat).

Uit een beoordeling van het *acquis communautaire* volgt dat het huidige Unierecht hier echter nog onvoldoende in voorziet; de gewenste arbeidimportneutraliteit wordt thans in veel gevallen niet bereikt. Mijns inziens wordt dit deels veroorzaakt door het feit dat de Schumacker-rechtspraak van het Hof van Justitie is gebaseerd op een aantal onjuiste veronderstellingen en mede hierdoor onvoldoende leidt tot een gelijke behandeling van niet-inwoners in de werkstaat.

Ten eerste is deze jurisprudentie gebaseerd op het incorrecte uitgangspunt dat inwoners en niet-inwoners, ten aanzien van belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie, in beginsel geen objectief vergelijkbare gevallen zijn. De omstandigheid dat een niet-inwoner slechts een gedeelte van zijn inkomen in een andere lidstaat verwerft, is mijns inziens geen reden om hem bepaalde belastingvoordelen *volledig* te onthouden. Ook het argument dat de werkstaat de informatie ontbeert om de

110 HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-336/96 (*Gilly*), HvJ EG 14 november 2006, zaak C-513/04 (*Kerckhaert-Morres*), HvJ EG 16 juli 2009, zaak C-128/08 (*Damseaux*) en HvJ EG 12 februari 2009, zaak C-67/08 (*Block*). Overigens wordt ook in andere onderdelen van secundair Unierecht zowel de vrijstellings- als de verrekeningsmethode toegestaan, bijvoorbeeld in de moeder-dochterrichtlijn. Zie art. 4 lid 1 Richtlijn van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (Richtlijn 90/435/EEG), vervangen door de Richtlijn van de Raad van 30 november 2011 (Richtlijn 2011/96/EU), PbEU 2011, L 345, V-N 2012/13.5 en nadien op verschillende onderdelen gewijzigd.

111 Anders: F. Vanistendael, 'In Defence of the European Court of Justice', *Bulletin for International Taxation* 2008/3, p. 90-98, p. 96.

persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen is ongeldig, aangezien de Richtlijn inzake wederzijdse bijstand hierin voorziet. Het feit dat lidstaten ten aanzien van niet-inwoners in de regel beschikken over een beperkte(re) belastingjurisdictie kan niet worden ontkend, maar dit staat er niet aan in de weg dat zij de persoonlijke en gezinssituatie van buitenlandse belastingplichtigen desgevraagd in aanmerking kunnen nemen teneinde de effectieve belastingdruk hierop af te stemmen. Dit kan het in dit kader door het Hof geaccepteerde onderscheid mijns inziens dan ook evenmin rechtvaardigen.

Ten tweede miskent het Hof van Justitie de werking van de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud. Deze methode ter voorkoming van dubbele belastingheffing heeft slechts tot gevolg dat het inkomen dat aan de woonstaat ter heffing is toegewezen effectief wordt belast tegen het toepasselijke progressieve tarief. Het vrijgestelde inkomen van de werkstaat echter niet; dat 'ontsnapt' daardoor wel degelijk aan de progressieregel. De vergelijking die het Hof maakt in de arresten Asscher en Gerritse, waarin het beperkte broninkomen van een niet-inwoner (in verhouding tot zijn wereldinkomen) wordt vergeleken met een inwoner waarvan dit het volledige wereldinkomen omvat, is dan ook gebaseerd op een onjuist uitgangspunt. Ten aanzien van de tariefstoepassing leidt de benadering van het Hof van Justitie hierdoor juist tot een gelijke behandeling van *ongelijke* gevallen. Daarenboven is de methodiek van de voorkoming van dubbele belasting die de woonstaat hanteert, mijns inziens irrelevant voor de vaststelling of sprake is van objectief vergelijkbare gevallen in de werkstaat. De tariefsvergelijking die mijns inziens gemaakt zou moeten worden is of het inkomen in de bronstaat zwaarder wordt belast dan wanneer het tarief zou zijn vastgesteld op dezelfde wijze als een inwoner (inclusief eventueel progressievoorbehoud).

Ten derde gaat het Hof van Justitie voorbij aan de samenhang tussen de (hoogte van de) tarieven en de (omvang van de) aftrekposten binnen een belastingstelsel. Het Hof verplicht de woonstaat om volledig rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie, terwijl de werkstaat dergelijke tegemoetkomingen aan niet-inwoners mag onthouden. De samenhang van een belastingstelsel dat heft naar draagkracht wordt echter verbroken indien deze componenten asymmetrisch over verschillende lidstaten worden gespreid. Lidstaten zouden faciliteiten die verbonden zijn aan de persoonlijke en gezinssituatie dan ook, in tegenstelling tot de visie van het Hof, in gelijke mate moeten verlenen aan zowel inwoners als niet-inwoners (op evenredige basis). Hierdoor zou een grensoverschrijdende werknemer in zowel de woonstaat als de werkstaat worden belast tegen het effectieve tarief dat aansluit bij zijn volledige draagkracht.

De Schumacker-doctrine van het Hof van Justitie kent derhalve verschillende tekortkomingen die een heroverweging rechtvaardigen. Meer in algemene zin leidt deze jurisprudentie ertoe dat een gelijke behandeling ten aanzien van de belastingheffing van inwoners en niet-inwoners in de werkstaat thans onvoldoende wordt bereikt. Aangezien het echter onwaarschijnlijk is dat het Hof zijn vaste rechtspraak zal verlaten, is initiatief van de zijde van de Uniewetgever mijns inziens gewenst. Er bestaan immers reële alternatieven die meer recht doen aan het vrije verkeer van werknemers. Daarnaast moet worden erkend dat de bevoegdheden van het Hof van Justitie niet onbegrensd zijn en dat bepaalde wijzigingen alleen door middel van nader secundair Unierecht kunnen worden bereikt. Het verplicht voorschrijven van de vrijstellingsmethode als de toepasselijke methode ter voorkoming van dubbele belasting, hetgeen ik bepleit, zou bijvoorbeeld van de zijde van de Uniewetgever

moeten komen. De door mij beoogde arbeidimportneutraliteit zou derhalve ook op lange termijn niet volledig kunnen worden gerealiseerd door middel van negatieve integratie, maar vereist nieuwe wetgevingsinitiatieven (tot een bepaalde mate van harmonisatie).

In het volgende hoofdstuk zullen in dit kader verschillende alternatieven worden behandeld om dit te bereiken. Hierbij zal ik een conceptrichtlijn voorstellen die de fiscale gelijkheid op de werkvloer binnen de Europese Unie zou vergroten.

Woonplaatsonafhankelijke belastingheffing naar draagkracht van grensoverschrijdende werknemers

10.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk heb ik betoogd dat, teneinde het vrije verkeer van werknemers te ondersteunen, gelijkheid op de werkvloer zou moeten worden gecreëerd ten aanzien van de fiscale behandeling van inwoners en niet-inwoners. In afwijking van het huidige Unierecht zouden belastingplichtigen naar mijn mening dan ook gerechtigd moeten zijn tot dezelfde fiscale voordelen, ongeacht of zij (i) binnen of buiten een bepaalde lidstaat wonen en (ii) onafhankelijk van de omstandigheid dat zij, kort gezegd, hun inkomen voor het grootste deel of nagenoeg geheel in de desbetreffende staat verwerven.

In dit hoofdstuk wordt, met inachtneming van deze uitgangspunten, een voorstel gedaan om binnen de EU 'woonplaatsonafhankelijke belastingheffing naar draagkracht' te realiseren. Hierbij is het mijn doelstelling om te komen tot Uniewetgeving waarbij de in hoofdstuk 9 geschetste wenselijke situatie zoveel mogelijk wordt bereikt (arbeidimportneutraliteit), waarbij de volkenrechtelijke kaders voor het (inter)nationale belastingrecht in acht worden genomen (deel I, hoofdstuk 2) en tevens wordt voldaan aan de door het Hof van Justitie gewezen rechtspraak (deel II, hoofdstuk 3 tot en met 8). Het te introduceren secundaire Unierecht dient immers in overeenstemming te zijn met het volkenrecht¹ en (de uitleg van) het primaire Unierecht, waaronder de verkeersvrijheden. Bij het voorstel zal ik tevens

1 De regels van internationaal gewoonterecht (volkenrecht) maken onderdeel uit van de communautaire rechtsorde en de Unie dient zijn bevoegdheden in overeenstemming hiermee uit te oefenen. Dit is onder meer bevestigd in HvJ EG 24 november 1992, zaak C-286/90 (*Poulsen*), r.o. 7 en HvJ EG 16 juni 1998, zaak C-162/96 (*Racke*), r.o. 45–46. Zie hierover o.a. K. Lenaerts en P. van Nuffel, *Europees Recht*, Antwerpen: Intersentia 2011, p. 579 en J.H. Jans, S. Prechal & R.J.G.M. Widdershoven (red.), *Europeanisation of Public Law, Second Edition*, Groningen: Europa Law Publishing 2015, p. 10.

rekening houden met het subsidiariteitsbeginsel²; de doelstelling is dan ook nadrukkelijk niet om algehele harmonisatie van de loon- en inkomstenbelastingstelsels van de lidstaten te bereiken. De focus ligt op het zetten van concrete stappen naar een non-discriminatoire fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers binnen de bestaande stelsels.

Het voorstel heeft geen betrekking op de heffing van socialezekerheidsbijdragen. Ten aanzien hiervan zou Verordening (EG) 883/2004 van toepassing blijven. Het uniformeren van de toewijzingsregels voor de belasting- en premieheffing wordt in mijn voorstel tot secundaire Uniewetgeving niet beoogd.³

10.2 Verschillende bestaande visies

In de literatuur zijn reeds verschillende voorstellen gedaan om de invloed van de woonplaats op de belastingheffing te verminderen of volledig op te heffen.

Kemmeren is een groot voorstander van kapitaalimportneutraliteit (KIN) en heeft in zijn dissertatie betoogd dat bij de directe belastingen de woonplaats in het geheel dient te worden losgelaten als aanknopingspunt binnen het internationale belastingrecht.⁴ Het oorsprongsbeginsel zou naar zijn mening namelijk doorslaggevend moeten zijn voor de verdeling van de heffingsrechten (inclusief de methodiek ter voorkoming van dubbele belasting).⁵ Hierbij zou bijvoorbeeld het heffingsrecht over arbeidsinkomen als hoofdregel moeten worden toegewezen aan de staat waarin de werknemer zijn dienstbetrekking gewoonlijk uitoefent.⁶ Kemmeren gaat hierbij uit van een strikte toepassing van het territorialiteitsbeginsel: inkomsten die ter heffing zijn toegewezen aan een andere staat

2 Zie in dit verband art. 5 lid 3 VEU waarin dit beginsel is vastgelegd. Op grond van deze bepaling 'treedt de Unie, op de gebieden die niet onder haar exclusieve bevoegdheid vallen, slechts op indien en voor zover de doelstellingen van het overwogen optreden niet voldoende door de lidstaten op centraal, regionaal of lokaal niveau kunnen worden verwezenlijkt, maar vanwege de omvang of de gevolgen van het overwogen optreden beter door de Unie kunnen worden bereikt'. In de literatuur is benoemd dat met betrekking tot het subsidiariteitsbeginsel in de praktijk slechts een marginale juridische toetsing plaatsvindt door het Hof van Justitie en het *de facto* met name een politieke afweging is van de Uniewetgever (die afdoende moet worden gemotiveerd). Zie J.H. Jans, S. Prechal & R.J.G.M. Widdershoven (red.), *Europeanisation of Public Law, Second Edition*, Groningen: Europa Law Publishing 2015, p. 42-43. Vergelijk ook: K. Lenaerts en P. van Nuffel, *Europees Recht*, Antwerpen: Intersentia 2011, p. 97-98.

3 Het bereiken van een dergelijke onderlinge afstemming van deze rechtsgebieden acht ik momenteel niet realistisch. Zie in dit verband ook paragraaf 1.3 en 7.4. De gevolgen voor de premieheffing worden hierna niet nader besproken.

4 E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 257: '(...) residence as such does not create income or capital or enable the possession of wealth. In substance, residing is a way of consuming the income produced or the capital in possession. Therefore, residence offers a basis for allocation of tax jurisdiction with respect to consumption of income rather than with respect to production of income and capital. Consequently, the residence system should be abandoned and replaced by a system based on the principle of origin as the leading principle to assign tax jurisdiction under double tax conventions'.

5 Zie onder meer E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 257-258 en 505-515.

6 E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 391-395. Een vergelijkbare benadering is in het verleden reeds bepleit door Vogel. Zie K. Vogel, 'Worldwide vs. Source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments', *Intertax* 1988/10, p. 310-320, p. 319.

dienen buiten de belastinggrondslag te worden gelaten.⁷ Slechts voor de toepassing van het toepasselijke tarief wordt in zijn benadering rekening gehouden met het wereldwijde inkomen. Aangezien binnen dit stelsel geen verschil meer bestaat tussen inwoners en niet-inwoners – de woonplaats is immers niet meer relevant – zouden deze groepen op gelijke voet in aanmerking komen voor subjectgebonden belastingvoordelen.⁸

Pistone heeft in zijn proefschrift eveneens een voorstel gedaan waarin KIN als centraal uitgangspunt geldt voor de gewenste fiscale behandeling binnen de EU.⁹ In het in zijn dissertatie voorgestelde EU-modelverdrag ter voorkoming van dubbele belastingheffing blijft, anders dan bij Kemmeren, het woonplaatsbeginsel echter in stand.¹⁰ Dit neemt niet weg dat Pistone ten aanzien van de allocatie van bepaalde inkomsten afwijkende toewijzingsregels voorstaat ten opzichte van het OESO-modelverdrag¹¹, terwijl hij woonstaten als methode ter voorkoming van dubbele belasting imperatief de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud voorschrijft.¹² Net als in het voorstel van Kemmeren blijven buitenlandse inkomsten (positief en negatief) aldus effectief buiten de belastinggrondslag.¹³ Op grond van de non-discriminatiebepaling van het EU-modelverdrag van Pistone is iedere discriminatie en/of belemmering van EU-onderdanen ten aanzien van de uitoefening van de verkeersvrijheden verboden.¹⁴ Zijn verdrag en de toelichting erop specificeren echter niet wat dit bijvoorbeeld concreet betekent voor de subjectgebonden belastingvoordelen indien bij een niet-inwoner slechts een gedeelte van zijn wereldinkomen aan die bronstaat ter heffing is toegewezen.

Van Raad heeft reeds in de jaren negentig van de vorige eeuw gepleit voor een heffingssysteem waarbij inwoners en niet-inwoners op gelijke voet worden belast met

7 E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 507-510. Grensoverschrijdende verliesverrekening wordt dan ook niet toegestaan. Naar het oordeel van Kemmeren zou de lidstaat waarin de verliezen zijn geleden in verliessituaties een belastingteruggaaf moeten verlenen.

8 E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 510-513.

9 Het Italiaanse proefschrift van Pistone is in het Engels verschenen als P. Pistone, *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, EUCOTAX series on European Taxation, Londen: Kluwer Law International 2002.

10 P. Pistone, *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, EUCOTAX series on European Taxation, Londen: Kluwer Law International 2002, p. 258-263. Pistone merkt over het opheffen van de status van fiscaal inwoner op dat 'Community Law as it stands, does not necessarily require such change, but merely that non-residents are granted the national treatment to the extent that their situation is substantially similar to that of residents of that Member State' (p. 261).

11 Zie bijvoorbeeld P. Pistone, *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, EUCOTAX series on European Taxation, Londen: Kluwer Law International 2002, p. 274-275 ten aanzien van loon uit dienstbetrekking en directeursbeloningen.

12 P. Pistone, *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, EUCOTAX series on European Taxation, Londen: Kluwer Law International 2002, p. 298-299.

13 Dit laatste wordt bevestigd door het feit dat Pistone op p. 299 (voetnoot 153) opmerkt dat men zich kan afvragen of de verrekeningsmethode in situaties van verliesgevende activiteiten mogelijk de voorkeur verdient gezien de mogelijkheden tot grensoverschrijdende verliesverrekening. Hierbij neemt hij derhalve als uitgangspunt dat onder zijn modelverdrag geen grondslagvoorbehoud zou worden toegepast voor buitenlandse negatieve inkomsten.

14 P. Pistone, *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, EUCOTAX series on European Taxation, Londen: Kluwer Law International 2002, p. 250-252.

betrekking tot hun bronstaatinkomen.¹⁵ Hierbij blijft de rol van de woonplaats ongewijzigd met betrekking tot de verdeling van de heffingsbevoegdheid, maar wordt het aan een bepaalde staat toegewezen deel van het wereldinkomen tegen hetzelfde effectieve tarief belast voor inwoners en niet-inwoners. In dit kader spreekt Van Raad over 'fractionele belastingheffing'.¹⁶ Onder een stelsel van fractionele belastingheffing wordt het inkomen van iedere belastingplichtige, ongeacht zijn woonplaats, in de belastingheffing betrokken met inachtneming van zijn volledige fiscale draagkracht (bepaald volgens de regels van de desbetreffende staat). Het systeem is dan ook gebaseerd op het uitgangspunt dat niet-inwoners en inwoners wel degelijk objectief vergelijkbare gevallen zijn.

Van Raad's concept van fractionele belastingheffing omvat drie stappen¹⁷, die door iedere staat zouden moeten worden genomen:

1. het vaststellen van het belastbare wereldinkomen naar de fiscale maatstaven van de desbetreffende staat;
2. het toepassen van de tariefstructuur op het wereldinkomen (met inachtneming van de subjectgebonden belastingvoordelen); en
3. het berekenen van de in de desbetreffende staat verschuldigde belasting op basis van de breuk ((broninkomen/wereldinkomen) × belasting).

Op deze wijze geldt ten aanzien van de vaststelling van de verschuldigde belasting over het bronstaatinkomen dezelfde berekeningsmethode voor inwoners en niet-inwoners.

In Van Raad's voorstel is fractionele belastingheffing optioneel voor buitenlandse belastingplichtigen. Door voor dit regime te kiezen worden belangrijke verschillen in de fiscale behandeling van buitenlandse belastingplichtigen ongedaan gemaakt. Het systeem van fractionele belastingheffing voorziet namelijk in (i) toepassing van het belastingtarief dat aansluit bij de volledige fiscale draagkracht van de belastingplichtige en (ii) (evenredige) inaanmerkingneming van aftrekposten die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie. Belastingplichtigen zouden volgens Van Raad daarnaast de keuze moeten worden geboden voor een vereenvoudigd heffingsregime, waarbij hun bruto-inkomen

15 C. van Raad, 'Fractionele belastingheffing van EU buitenlandse belastingplichtigen', in: J. Verburg e.a. (red.), *Liberale Gifte (Vriendenbundel Ferdinand Grapperhaus)*, Deventer: Kluwer 1999, p. 297-305.

16 De term 'fractionele belastingheffing' is geïntroduceerd door Van Raad in C. van Raad, 'Fractionele belastingheffing van EU buitenlandse belastingplichtigen', in: J. Verburg e.a. (red.), *Liberale Gifte (Vriendenbundel Ferdinand Grapperhaus)*, Deventer: Kluwer 1999, p. 297-305, later ook in het Engels gepubliceerd in C. van Raad, 'Fractional Taxation of Multi-State Income of EU Resident Individuals', in: Andersson, P. Melz, & C. Silferberg (red.), *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*, Deventer: Kluwer 2001, p. 211-221 en meer recentelijk benoemd in C. van Raad, 'Non-Residents – Personal Allowances, Deduction of Personal Expenses and Tax Rates', *World Tax Journal* 2010/2, p. 154-161. Andere voorstanders van fractionele belastingheffing zijn onder meer Kemmeren, Wattel en Niesten. Zie E.C.C.M. Kemmeren, 'Persoonlijke verminderingen op grond van non-discriminatie in belastingverdragen', *WFR* 1993/227, P.J. Wattel, 'Progressive taxation of non-residents and intra-EC allocation of personal tax allowances: Why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind do not suffice', *European Taxation* 2000/6, p. 210-223 en H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 1113 e.v. (randnummer 1223 e.v.).

17 C. van Raad, 'Non-Residents – Personal Allowances, Deduction of Personal Expenses and Tax Rates', *World Tax Journal* 2010/2, p. 154-161, paragraaf 7-8.

wordt belast tegen een *flat rate*.¹⁸ Dit omwille van de praktische uitvoerbaarheid voor belastingplichtigen die in een groot aantal staten inkomsten verwerven.

Hoewel Van Raad in zijn voorstel hierop geen afzonderlijke toelichting geeft, impliceert zijn systeem van fractionele belastingheffing dat het woonstaten niet langer wordt toegestaan om de verrekeningsmethode te hanteren ten aanzien van het buitenlandse inkomen. De woonstaat belast onder zijn voorstel immers effectief alleen de binnenlandse fractie van het wereldinkomen; het buitenlandse deel wordt derhalve vrijgesteld met progressievoorbehoud.¹⁹ Op dit onderdeel sluit het systeem van fractionele belastingheffing derhalve aan bij de KIN-benadering die ook door Kemmeren en Pistone wordt gevolgd.

10.2.1 Beoordeling

Voor het goed functioneren van het vrije verkeer van werknemers zou naar mijn mening gelijkheid op de werkvloer moeten bestaan, ook ten aanzien van de fiscale behandeling van inwoners en niet-inwoners. Dit betekent dat de huidige invloed van de woonplaats hierop moet worden verminderd, aangezien dit momenteel het centrale aanknopingspunt is voor het verschil in de wijze van belastingheffing.

Naar mijn mening betekent dit echter niet dat de woonplaats als zodanig dient te vervallen binnen het internationale belastingrecht. In lijn met de visie van Pistone en Van Raad kan het wegnemen van de discriminatoire werking van de woonplaats naar mijn mening namelijk voldoende plaatsvinden binnen het bestaande kader van de belastingverdragen, waarbij de woonplaats bijvoorbeeld van belang is voor de personele reikwijdte van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting.

De woonplaats vervult daarnaast een allocatiefunctie, i.e. bij de verdeling van de heffingsrechten. Voor inkomsten uit dienstbetrekking (art. 15 OESO-modelverdrag) geldt dat dit ter heffing is toegewezen aan de woonstaat, tenzij de dienstbetrekking in de andere verdragsstaat is uitgeoefend. Hierbij is derhalve *de facto* de hoofdregel dat dergelijk inkomen belastbaar is in de staat waarin de dienstbetrekking wordt uitgeoefend (behoudens de 183-dagenregeling). Dit sluit dan ook reeds aan bij het zogeheten oorsprongsbeginsel, dat ik onderschrijf, waarbij de plaats van de uitvoering van de dienstbetrekking wordt beschouwd als het relevante aanknopingspunt voor de belastingheffing over het hiermee verdiende inkomen.²⁰ Gelijkheid op de werkvloer moet in dit verband naar mijn mening worden

18 Van Raad noemt hierbij als voorbeeld een proportioneel tarief van 35%. C. van Raad, 'Non-Residents – Personal Allowances, Deduction of Personal Expenses and Tax Rates', *World Tax Journal* 2010/2, p. 154-161, p. 160.

19 Van Raad merkt in zijn voorstel in dit verband op dat iedere staat '(...) subjects the taxpayer only to that fraction of such tax that reflects the ratio of the taxpayer's domestic income over worldwide income (both computed under the pertinent country's own tax rules)'. Zie C. van Raad, 'Non-Residents – Personal Allowances, Deduction of Personal Expenses and Tax Rates', *World Tax Journal* 2010/2, p. 154-161, p. 159-160.

20 Zie E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 391-395 en K. Vogel, 'Worldwide vs. Source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments', *Intertax* 1988/10, p. 310-320, p. 319.

beschouwd naar de plaats waar de arbeid feitelijk wordt verricht.²¹ Een werknemer die gedeeltelijk thuiswerkt (in zijn woonstaat) is ten aanzien van (de toewijzingsregels voor) de belastingheffing over het hiermee verbonden inkomen naar mijn mening dan ook niet vergelijkbaar met een collega die gedurende de desbetreffende dagen in de andere staat (op kantoor) werkzaam is.²² Al met al ben ik van mening dat de huidige allocatiefunctie van de woonplaats op dit punt vooralsnog evenzeer zonder grote problemen kan worden behouden.^{23, 24} Dit staat afschaffing van de discriminatoire werking ervan met betrekking tot de belastingheffing naar draagkracht namelijk niet in de weg.

De woonplaats vervult momenteel tevens een rol met betrekking tot de methode ter voorkoming van dubbele belasting. Voor niet-inwoners blijft het buitenlandse inkomen effectief buiten de heffingsgrondslag (in lijn met de belastingverdragen). Voor inwoners hanteren verschillende lidstaten ten aanzien van buitenlands arbeidsinkomen echter de verrekeningsmethode. Zoals eerder opgemerkt verdient verplichte toepassing van de vrijstellingsmethode mijns inziens echter de voorkeur voor het goed functioneren van de interne markt. Dit in lijn met de visie van Kemmeren, Pistone en Van Raad. Het accepteren van de verrekeningsmethode zou immers tot gevolg hebben dat werknemers op de Europese arbeidsmarkt, bij heffing van aanvullende belasting door de woonstaat, fiscaal niet op gelijke voet kunnen concurreren met in een andere lidstaat woonachtige werknemers.

- 21 Deze benadering sluit aan bij andere voor het vrije verkeer van werknemers relevante rechtsgebieden (zie het slot van paragraaf 9.2). In dit kader kan onder meer worden gedacht aan socialezekerheidsverordening (EG) 883/2004 en de zogeheten detacheringsrichtlijn (Richtlijn 96/71/EG), waarbij voor de vaststelling van de toepasselijke regels als uitgangspunt wordt gekeken naar de plaats waar de werkzaamheden fysiek worden verricht (hoewel voor de vaststelling van het toepasselijke socialezekerheidsstelsel uiteindelijk slechts één lidstaat exclusief wordt aangewezen, waarbij deze kan afwijken van de staat waarin fysiek wordt gewerkt).
- 22 In gelijke zin: Pötgens, die fysieke aanwezigheid in de werkstaat relevant acht voor toewijzing van het heffingsrecht, waarbij dagen van telewerken (in de woonstaat) naar zijn mening terecht niet worden belast in de werkstaat. Dit aangezien in het laatste geval ter zake van die werkdagen (vrijwel) geen gebruik wordt gemaakt van de infrastructuur van de werkstaat. Zie F. Pötgens, *Income from International Private Employment*, Amsterdam: IBFD 2006, p. 66-67. Anders: H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 455 e.v. (randnr. 510 e.v.) die bepleit om voor de verdeling van het heffingsrecht aan te sluiten bij 'het principe van de impact', oftewel 'de plaats waar de handelingen gevolgen sorteren' (waarbij het loon ter zake van thuiswerken in de regel zou worden toegewezen aan de staat waar de werkgever is gevestigd).
- 23 Het Hof van Justitie acht het aansluiten bij de locatie waar de werkzaamheden fysiek worden verricht, als aanknopingspunt voor de onderlinge verdeling van de heffingsbevoegdheid (conform de huidige toewijzingsregels van art. 15 OESO-modelverdrag), ook verenigbaar met het Unierecht. Zie HvJ EU 24 oktober 2018, zaak C-602/17 (*Sauvage*), r.o. 27 onder verwijzing naar HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-336/96 (*Gilly*), r.o. 30.
- 24 Erkend moet worden dat de woonstaat in de huidige structuur van art. 15 OESO-modelverdrag een restfunctie vervult, waardoor werklanden in derde landen worden toegewezen aan de woonstaat. Er zou goed kunnen worden betoogd dat business trips in derde landen (die op grond van de 183-dagenregeling momenteel terugvallen aan het woonland) bij voorkeur zouden worden toegerekend aan de staat waarin de arbeid doorgaans wordt verricht (aangezien dit dan grotere gelijkheid geeft op de werkvloer). Dit zou echter potentieel weer tot interpretatieverschillen leiden, problemen in driehoekssituaties (met derde landen) en is niet eenvoudig inpasbaar in het huidige verdragenennetwerk. Mede gelet hierop zouden dergelijke wijzigingen mijns inziens dan ook niet vanuit de EU-instellingen, maar vanuit de OESO moeten worden geïnitieerd (waarbij de uitvoering bijvoorbeeld zou kunnen plaatsvinden met behulp van het multilateraal instrument).

Zelfs indien de werkstaat hen een volledig gelijke behandeling zou verlenen, zou dit in dat geval namelijk (deels) weer teniet worden gedaan door de woonstaat.²⁵

In afwijking van de voorstellen van Kemmeren en Pistone en in aanvulling op het voorstel van Van Raad zouden lidstaten niet-inwoners naar mijn mening tevens gelijke mogelijkheden moeten bieden met betrekking tot grensoverschrijdende verliesverrekening. Het toestaan van grensoverschrijdende verliesverrekening is wenselijk voor de interne markt aangezien het voorkomt dat belastingplichtigen een nadeel lijden als gevolg van dislocaties van de heffingsgrondslag.²⁶ Vanuit het oogpunt van subsidiariteit acht ik het introduceren van een algehele verplichting voor lidstaten tot het maken van een grondslagvoorbehoud voor negatieve buitenlandse inkomsten echter niet wenselijk (zolang deze verplichting niet uit de rechtspraak voortvloeit).²⁷ Voor zover lidstaten echter voor inwoners een grondslagvoorbehoud toepassen (en bijgevolg buitenlandse verliezen verrekenen), zou deze mogelijkheid mijns inziens onder gelijke voorwaarden moeten worden opengesteld voor niet-inwoners.²⁸ Op deze manier zou ook op dit onderdeel een nationale behandeling worden verleend en meer gelijkheid op de werkvloer ontstaan. Aldus gaat de gelijke behandeling van niet-inwoners verder dan de door Van Raad voorgestelde fractionele belastingheffing, aangezien de non-discriminatoire belastingheffing meer omvat dan de fractie van het inkomen dat ter heffing is toegewezen aan een bepaalde staat. De nationale behandeling omvat hierdoor alle elementen die voor inwoners in aanmerking worden genomen wanneer hun capaciteit om inkomstenbelasting te betalen wordt vastgesteld. In dit verband kan dan ook worden gesproken van een stelsel van woonplaatsonafhankelijke belastingheffing naar draagkracht.

Samenvattend behoeft de rol van de woonplaats binnen het (inter)nationale belastingrecht mijns inziens niet volledig te worden opgeheven om het vrije verkeer van werknemers beter te laten functioneren. De distributieve functie van de woonplaats binnen de belastingverdragen kan dan ook worden gehandhaafd; de discriminerende werking ervan dient echter te verdwijnen. Dit betekent dat, na de vaststelling c.q. verdeling van de heffingsbevoegdheid met inachtneming van de belastingverdragen, inwoners en niet-inwoners op gelijke wijze in de belastingheffing moeten worden betrokken door de lidstaten. De belastingheffing naar draagkracht met betrekking tot dit inkomen dient dan ook onafhankelijk van de woonplaats te worden vastgesteld binnen de belastingstelsels. De gelijkheid op de werkvloer die op deze wijze ontstaat dient vervolgens niet te worden doorbroken door de woonstaat, hetgeen betekent dat deze de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud dient toe te passen voor inkomsten die op grond van een belastingverdrag onbeperkt ter heffing zijn toegewezen aan een andere staat. Ten aanzien van de mogelijkheid tot grensoverschrijdende verliesverrekening zou mijns inziens eveneens

25 Zie paragraaf 9.2.

26 P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 101 spreken in dit kader over 'a major hindrance to cross-border economic activity'.

27 Zie paragraaf 6.3.1 voor de onderbouwing hiervan.

28 De aard van de verliezen van de grensoverschrijdende werknemer is hierbij mijns inziens niet relevant. Het bestaan van buitenlandse negatieve inkomsten beïnvloedt de draagkracht van inwoners en niet-inwoners immers op gelijke wijze. Voor zover onder de wetgeving van een lidstaat hiermee voor een inwoner rekening wordt gehouden bij de bepaling van de verschuldigde belasting, zou dit naar mijn mening evenzeer het geval moeten zijn voor niet-inwoners. Dit wordt nader uitgewerkt in paragraaf 10.3.3.

een nationale behandeling moeten worden verleend door de lidstaten. Aldus zouden werknemers in alle lidstaten waarin zij belastbaar arbeidsinkomen verwerven worden belast met inachtneming van hun volledige draagkracht (ongeacht hun woonplaats). Een dergelijk regime zou het Unierechtelijke beginsel van gelijke behandeling versterken en is in lijn met het doel van de Europese Commissie om te komen tot een gelijke beloning voor hetzelfde werk op dezelfde werkplek.²⁹

10.3 Woonplaatsafhankelijke belastingheffing naar draagkracht

Hierna worden de verschillende onderdelen behandeld van mijn voorstel tot woonplaatsafhankelijke belastingheffing naar draagkracht binnen de EU.³⁰ Hierbij wordt ingegaan op de vergroting van de gelijkheid op de werkvloer alsmede de verhouding tot het internationale belastingrecht (het volkenrecht en de daarop gebaseerde belastingverdragen, deel I) en de bestaande rechtspraak van het Hof van Justitie (het Unierecht, deel II). Het tekstvoorstel voor een conceptringlijn en de bespreking van de belangrijkste onderdelen hiervan komen afzonderlijk aan bod in paragraaf 10.4.

10.3.1 Belastingtarief

In een systeem van woonplaatsafhankelijke belastingheffing naar draagkracht wordt het toepasselijke belastingtarief voor niet-inwoners op overeenkomstige wijze vastgesteld als voor inwoners. Derhalve geldt dat de tariefstoepassing bij een buitenlandse belastingplichtige eveneens wordt bepaald op basis van het wereldinkomen, vastgesteld naar de fiscale maatstaven van de desbetreffende staat. Vervolgens wordt het aan deze staat toegewezen inkomen belast tegen het voor deze belastingplichtige geldende (gemiddelde) tarief. Rekenkundig kan dit ook worden bewerkstelligd door het wereldinkomen in de grondslag op te nemen en vervolgens een evenredige vrijstelling te verlenen voor het buitenlandse inkomen.³¹ Anders dan in de arresten Asscher en Gerritse 'ontsnapt' het inkomen in de werkstaat derhalve niet langer aan progressieve belastingheffing. Hierdoor worden belastingplichtigen, anders dan thans onder het internationale belastingrecht gebruikelijk is, ook buiten hun woonstaat belast tegen het tarief dat aansluit bij hun volledige draagkracht. Positieve bijkomstigheid voor de lidstaten is dat het toepassen van een (verplicht) systeem van woonplaatsafhankelijke belastingheffing naar draagkracht als gevolg hiervan hun belastingopbrengsten waarschijnlijk zal doen toenemen. Dit aangezien het progressievoordeel dat buitenlandse belastingplichtigen thans in vergelijking met inwoners van de bronstaat genieten niet zelden aanzienlijk is.³²

²⁹ Zie paragraaf 9.2 (slot).

³⁰ Paragraaf 10.3 (inclusief voorbeeld) is deels ontleend aan mijn masterscriptie inzake de voormalige Nederlandse keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen. Zie N.P. Schipper, *Fiscale draagkracht van grensoverschrijdende werknemers in Europeesrechtelijk perspectief*, masterscriptie Universiteit van Amsterdam 2012 (beschikbaar via <http://www.scriptiesonline.uba.uva.nl/document/360932>).

³¹ Op deze manier vond dit in het verleden ook plaats bij de Nederlandse keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen. Zie het voormalige art. 2.5 Wet IB 2001 jo. art. 3 Uitvoeringsbesluit IB 2001 (per 1 januari 2015 vervallen).

³² Zie ook het hierna in paragraaf 10.3.2 opgenomen voorbeeld (vergelijking tussen de Schumacker-doctrine en woonplaatsafhankelijke belastingheffing naar draagkracht).

10.3.1.1 Verhouding tot de belastingverdragen

Het toepassen van een progressievoorbehoud ten aanzien van het buitenlandse inkomen van niet-inwoners is verenigbaar met de (OESO-conforme) belastingverdragen. In dit kader is van belang dat hoewel deze inkomsten exclusief ter heffing zijn toegewezen aan de woonstaat ('slechts belastbaar' zijn in die staat), dit voor de bronstaat geen beletsel vormt om de inkomsten in aanmerking te nemen voor de vaststelling van het toepasselijke belastingtarief. Dit is tevens expliciet opgemerkt in het OESO-commentaar op art. 23A (vrijstellingsmethode ter voorkoming van dubbele belasting):

"55. The 1963 Draft Convention reserved expressly the application of the progressive scale of tax rates by the State of residence (...). According to paragraph 3 of Article 23 A, the State of residence retains the right to take the amount of exempted income or capital into consideration when determining the tax to be imposed on the rest of the income or capital. (...) This principle of progression applies to income or capital exempted by virtue of paragraph 1 of Article 23 A as well as to income or capital which under any other provision of the Convention 'shall be taxable only' in the other Contracting State (...). This is the reason why, in the 1977 Model Convention, the principle of progression was transferred from paragraph 1 of Article 23 A to a new paragraph 3 of the said Article, and reference was made to exemption 'in accordance with any provision of the Convention'.

*56. Paragraph 3 of Article 23 A relates only to the State of residence. The form of the Article does not prejudice the application by the State of source of the provisions of its domestic laws concerning the progression."*³³

Vanuit het internationale belastingrecht bestaan mijns inziens geen principiële juridische bezwaren tegen het hanteren van een progressievoorbehoud ten aanzien van het buitenlandse inkomen van niet-inwoners; dit vormt geen inbreuk op de verdeling van de belastingjurisdictie tussen de staten.³⁴ Ook de Hoge Raad heeft bevestigd dat de Nederlandse belastingverdragen zich niet verzetten tegen het aldus bepalen van het toepasselijke tarief voor belastingplichtigen die inwoner zijn van een andere verdragsstaat.³⁵ Het is echter niet ondenkbaar dat in bepaalde lidstaten de belastingverdragen in andere zin zouden worden uitgelegd, waarbij voor de tariefstoepassing in beginsel toch geen rekening mag worden gehouden met het inkomen dat exclusief ter heffing is toegewezen aan een andere staat. Dit mede gezien eerdere uitspraken van lagere rechters in Nederland die een OESO-conform

³³ Commentaar op art. 23A OESO-modelverdrag (2017), paragraaf 55-56. In het OESO-commentaar op art. 23A en 23B (paragraaf 8, slot) is meer in algemene zin bevestigd dat deze bepalingen geen beperkingen opleggen aan de bronstaat (i.e. alleen voorschrijven hoe de woonstaat dubbele belastingheffing dient te voorkomen).

³⁴ Dit geldt ook buiten het kader van de bilaterale belastingverdragen. Meer in algemene zin vormt het toepassen van een progressievoorbehoud ten aanzien van de buitenlandse inkomsten van een niet-inwoner geen inbreuk op de fiscale soevereiniteit die de staten wederzijds moeten erkennen gelet op het volkenrecht. Zie in dit verband ook paragraaf 2.2.

³⁵ HR 31 januari 2014, 12/02201, ECLI:NL:HR:2014:167, BNB 2014/77 en HR 31 januari 2014, 12/05227, ECLI:NL:HR:2014:168, BNB 2014/78.

belastingverdrag in deze zin hadden uitgelegd.³⁶ Indien hiervan sprake mocht zijn, dan verdient het aanbeveling dat de desbetreffende lidstaten hun belastingverdragen zouden wijzigen, zodat het progressievoorbehoud alsnog kan worden geëffectueerd ten aanzien van niet-inwoners. Hierbij zou het multilateraal instrument een rol kunnen vervullen om dit op korte termijn te bereiken.

10.3.1.2 Verhouding tot het Unierecht

Uit onder meer de arresten Commissie/Luxemburg en Van Hilten-van der Heijden volgt dat het Unierechtelijk toelaatbaar is om niet-inwoners progressief te belasten met inachtneming van hun wereldinkomen.³⁷ In de zaak Commissie/Luxemburg erkende het Hof hierbij de mogelijkheid voor de Luxemburgse belastingautoriteiten om te verlangen dat werknemers, die slechts een gedeelte van het jaar in Luxemburg woonachtig en/of werkzaam zijn, inzicht geven in hun wereldinkomen. Dit om te bepalen of zij in aanmerking komen voor de door hen verzochte (gedeeltelijke) teruggaaf van de ingehouden loonbelasting. Het vereisen van deze aanvullende informatie kan worden gerechtvaardigd 'teneinde de bevoegde nationale belastingdienst in staat te stellen (...) het op de binnenlandse inkomsten toepasselijke tarief te bepalen'.³⁸ Ik merk op dat de arresten Asscher en Gerritse niet afdoen aan deze rechtspraak. In die arresten ging het namelijk niet om de vraag of de bronstaat een progressievoorbehoud voor niet-inwoners mag opnemen in de wetgeving (hetgeen is toegestaan, zie Commissie/Luxemburg) maar om de vraag of afwijkende (nadelige) belastingtarieven mogen worden gehanteerd voor niet-inwoners (hetgeen is verboden).³⁹ De Hoge Raad heeft in lijn met het bovenstaande reeds expliciet geoordeeld dat het verenigbaar is met het vrije verkeer van werknemers om niet-inwoners onder een facultatief regime te belasten met toepassing van een progressievoorbehoud op hun buitenlandse inkomsten.⁴⁰ Deze visie wordt ook door de Europese Commissie onderschreven.⁴¹ Ook vanuit het Unierecht bestaan derhalve geen belemmeringen om de belastingheffing van niet-inwoners in deze zin te

36 Zie Hof 's-Hertogenbosch 4 oktober 2012, 12/00019, ECLI:NL:GHSHE:2012:BX9925. Zie in dit kader tevens Hof 's-Hertogenbosch 16 maart 2012, 11/00482, ECLI:NL:GHSHE:2012:BW1115 waarin het overigens geen OESO-conform belastingverdrag betrof. Deze uitspraken werden nadien gecasseerd door de Hoge Raad (zie vorige voetnoot). Hoewel dit Nederlandse rechtspraak betreft, vormt dit een indicator voor eventuele (uiteenlopende) oordelen van rechters van andere lidstaten ten aanzien van gelijkkluidende (OESO-conforme) belastingverdragen.

37 HvJ EG 26 oktober 1995, zaak C-151/94 (*Commissie/Luxemburg*), r.o. 20-22. Zie ook HvJ EG 23 februari 2006, zaak C-513/03 (*Van Hilten-van der Heijden*).

38 HvJ EG 26 oktober 1995, zaak C-151/94 (*Commissie/Luxemburg*), r.o. 21. Het feit dat een gelijke behandeling slechts mogelijk was na administratief beroep was echter niet aanvaardbaar. Deze procedurele benadeling resulteerde dan ook in strijdigheid met het vrije verkeer van werknemers.

39 HvJ EG 27 juni 1996, zaak C-107/94 (*Asscher*) en HvJ EG 12 juni 2003, zaak C-234/01 (*Gerritse*).

40 HR 31 januari 2014, 12/05227, ECLI:NL:HR:2014:168, *BNB* 2014/78, r.o. 6.2 (inzake het voormalige art. 2.5 Wet IB 2001).

41 Zie HvJ EU 10 mei 2012, zaak C-39/10 (*Commissie/Estland*), r.o. 45 waarin de Commissie opmerkt dat Estland als bronstaat 'het recht heeft om het wereldinkomen van de belastingplichtige in aanmerking te nemen bij de berekening van de belasting waaraan die belastingplichtige in voorkomend geval in Estland is onderworpen. (...) Dat leidt niet tot een belasting over de inkomsten verworven in andere lidstaten dan de Republiek Estland, maar komt enkel neer op het bepalen van de draagkracht van de belastingplichtige in het kader van de belastingheffing op uitsluitend de inkomsten die hij in Estland heeft verworven'.

wijzigen. Aldus kan bij de bepaling van het toepasselijke tarief hun volledige draagkracht in aanmerking worden genomen.

10.3.2 Persoonlijke en gezinssituatie

Naast de vaststelling van het tarief op basis van het wereldinkomen, dient de werkstaat mijns inziens ook de persoonlijke en gezinssituatie van een niet-inwoner in aanmerking te nemen. Zonder toekenning van met de persoonlijke en gezinssituatie samenhangende belastingvoordelen kan naar mijn mening namelijk bezwaarlijk worden gesproken over gelijke fiscale voordelen voor werknemers van andere lidstaten (zoals bedoeld in art. 7 lid 2 Verordening (EU) 492/2011). In dit kader zouden lidstaten subjectgebonden aftrekposten c.q. voordelen in beginsel op evenredige basis moeten verlenen, dat wil zeggen in de verhouding waarin het binnenlandse inkomen staat tot het wereldinkomen.⁴² Dit kan worden gerealiseerd door eerst het wereldinkomen te bepalen, daarna alle subjectgebonden belastingvoordelen in aanmerking te nemen en vervolgens het daarmee verbonden belastingvoordeel door middel van de vrijstellingsmethode ter voorkoming van dubbele belasting evenredig toe te rekenen aan het binnenlandse en buitenlandse inkomen. Een stelsel van woonplaatsafhankelijke belastingheffing naar draagkracht voorziet hierin.⁴³ Bij toepassing van een dergelijk stelsel ontvangt een niet-inwoner die zijn inkomen in twee (of meer) lidstaten verwerft, ongeacht in welke lidstaat hij woont, dezelfde aftrekposten (en in dezelfde mate) als zijn collega⁴⁴. Dit geldt zelfs indien hij in geen van de staten waar hij inkomsten uit dienstbetrekking verwerft zijn woonplaats heeft.

Een dergelijke benadering respecteert het verband tussen de hoogte van de belastingtarieven en de omvang van de aftrekposten in een belastingstelsel. Dit in tegenstelling tot de Schumacker-doctrine van het Hof van Justitie, waaronder een grensoverschrijdende werknemer (in beginsel) alleen in zijn woonstaat gerechtigd is tot subjectgebonden belastingvoordelen. De wijze van inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie onder een stelsel van woonplaatsafhankelijke belastingheffing sluit hierdoor beter aan bij de gedachte van de interne markt nu het voorziet in een gelijke toekenning van fiscale voordelen aan inwoners en niet-inwoners.

Hierna is een eenvoudig rekenvoorbeeld opgenomen die de verschillen tussen de Schumacker-doctrine en een stelsel van woonplaatsafhankelijke belastingheffing naar draagkracht weergeeft.

42 Weber gaat een stap verder en is van mening dat het Hof van Justitie de lidstaten beter had kunnen verplichten niet-inwoners met betrekking tot voordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie altijd 100% nationale behandeling te geven (ongeacht het deel van het inkomen in de werkstaat). Zie D.M. Weber, *Op zoek naar een (nieuwe) balans tussen belastingsovereïniteit en het recht op vrij verkeer binnen de EG*, Deventer: Kluwer 2006, p. 44. Wattel wijst het zonder meer 100% verlenen af (en bepleit een pro rata-benadering). Zie Wattel zijn onderschrift bij J.F. Avery Jones, 'A Comment on "Progressive taxation of non-residents and intra-EC allocation of personal tax allowances"', *European Taxation* 2000/8, p. 375-377. In gelijke zin: C. van Raad, 'Fractionele belastingheffing van EU buitenlandse belastingplichtigen', in: J. Verburg e.a. (red.), *Librale Gifte (Vriendenbundel Ferdinand Grapperhaus)*, Deventer: Kluwer 1999, p. 303-304.

43 Op deze manier vond dit in het verleden ook plaats bij de Nederlandse keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen. Zie het voormalige art. 3 lid 1 jo. lid 5 Uitvoeringsbesluit IB 2001 (per 1 januari 2015 vervallen).

44 Die hetzelfde inkomen geniet en waarover het heffingsrecht overeenkomstig is verdeeld tussen de desbetreffende lidstaten.

Voorbeeld

Belastingplichtige Y is woonachtig in staat A. Hij verwerft zijn arbeidsinkomen in de staten A, B en C (respectievelijk € 50.000, € 75.000 en € 25.000).⁴⁵ De subjectgebonden aftrekposten (100%) bedragen in staat A, B en C voor inwoners respectievelijk € 5.000, € 30.000 en € 10.000 (bepaald volgens de maatstaven van de wetgeving van deze staten). Alle drie de staten hanteren een progressieve tariefstructuur. In de onderstaande tabel is een uitwerking opgenomen van het verschil in verschuldigde belasting onder enerzijds de Schumacker-doctrine van het Hof van Justitie en anderzijds een stelsel van woonplaatsafhankelijke belastingheffing naar draagkracht.

Uitgangspunten	Woonstaat A	Bronstaat B	Bronstaat C	Totaal
Inkomen (totaal: 150.000)	50.000	75.000	25.000	
Subjectgebonden aftrekposten (100%)	5.000	30.000	10.000	
Tariefstructuur	0 – 50.000 20%	0 – 30.000 30%	0 – 25.000 25%	
	> 50.000 50%	> 30.000 40%	> 25.000 40%	
Schumacker-doctrine				
Binnenlands inkomen	50.000	75.000	25.000	
Belastbaar inkomen	150.000	75.000	25.000	
-/- Subjectgebonden aftrekposten	(5.000)	n.v.t.	n.v.t.	
Belastbare grondslag	145.000	75.000	25.000	
Belasting wereldinkomen	57.500	n.v.t.	n.v.t.	
Belasting binnenlands inkomen	17.845¹	27.000	6.250	51.095
	(wereldinkomen – vvdb)	(broninkomen × tarief)	(broninkomen × tarief)	
Woonplaatsafhankelijke belastingheffing				
Binnenlands inkomen	50.000	75.000	25.000	
Totaal inkomen	150.000	150.000	150.000	
-/- Subjectgebonden aftrekposten	(5.000)	(30.000)	(10.000)	
Grondslag berekening	145.000	120.000	140.000	
Belasting wereldinkomen	57.500	45.000	52.250	
Belasting binnenlands inkomen	19.167	22.500	8.708	50.375
	((50/150) × belasting)	((75/150) × belasting)	((25/150) × belasting)	

¹ Verschuldigde belasting op basis van het wereldinkomen minus aftrek ter vermindering van dubbele belasting (vvdb) op basis van de vrijstellingsmethode met inachtneming van het De Groot-arrest ((100/145) × belasting = € 39.655).

45 Doorgaans zal de vaststelling van de hoogte van het belastbare inkomen verschillen per staat, dit onder meer door verschillen in de fiscale waardering van loon in natura (bijvoorbeeld auto van de zaak) en de mogelijkheden tot kostenaf trek.

Onder een stelsel van woonplaatsafhankelijke belastingheffing naar draagkracht wordt Y in alle staten tegen hetzelfde effectieve tarief belast als een inwoner van de desbetreffende staat die hetzelfde totale inkomen verdient (daarvoor geldt immers dezelfde berekeningsmethode: zowel ten aanzien van de tariefstelling als de aftrekposten en voorkoming van dubbele belastingheffing). Hierbij verleent de woonstaat de aftrekposten op pro rata-basis en krijgt de belastingplichtige in ruil hiervoor een evenredig deel van de subjectgebonden aftrekposten in de werkstaten. Dit effect wordt bereikt door in alle staten eerst het wereldinkomen te bepalen, daarna alle subjectgebonden belastingvoordelen in aanmerking te nemen en vervolgens het daarmee verbonden belastingvoordeel door middel van de vrijstellingsmethode ter voorkoming van dubbele belasting evenredig toe te rekenen aan het binnenlandse en buitenlandse inkomen.

Onder de Schumacker-doctrine wordt echter alleen in de woonstaat (staat A) rekening gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie (voor 100%). In de werkstaten worden dergelijke belastingvoordelen niet verleend en wordt het tarief slechts toegepast op basis van het broninkomen. Hierdoor ontstaat enerzijds een (progressie)voordeel en anderzijds een nadeel (gemis van aftrekposten) in de bronstaten. Het progressievoordeel is in staat B kleiner dan het nadeel dat verbonden is aan het onthouden van de subjectgebonden aftrekposten. Hierdoor is Y in staat B slechter af dan wanneer hij tegen hetzelfde effectieve tarief wordt belast als een inwoner van staat B (het nadeel bedraagt in casu € 4.500). In staat C heeft Y per saldo een voordeel (ad € 2.458). Bovenstaande uitkomsten zouden onder de Schumacker-doctrine, anders dan onder een stelsel van woonplaatsafhankelijke belastingheffing naar draagkracht, wijzigen indien Y in een andere staat woonachtig zou zijn.

10.3.2.1 Verhouding tot de belastingverdragen

Het pro rata in aanmerking nemen van de subjectgebonden belastingvoordelen is zonder meer verenigbaar met de (OESO-conforme) belastingverdragen.

Ten eerste volgt uit deze verdragen voor de bronstaat geen enkele verplichting om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van buitenlandse belastingplichtigen. Het non-discriminatieverbod van art. 24 OESO-modelverdrag richt zich immers op directe discriminatie op grond van nationaliteit; onderscheid op basis van woonplaats is expliciet toegestaan.⁴⁶

Ten tweede rust op grond van de (OESO-conforme) belastingverdragen evenmin een verplichting op de woonstaat om de subjectgebonden belastingvoordelen geheel in aanmerking te nemen.⁴⁷ In dit kader schrijft bijvoorbeeld art. 23A OESO-modelverdrag niet voor op welke wijze bij de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting moet worden omgegaan met een belastingvermindering die verband houdt met de persoonlijke

46 Vergelijk art. 24 lid 1 OESO-modelverdrag (non-discrimination): "Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected. (...)" (cursivering NS). Onderscheid tussen inwoners en niet-inwoners (onderscheid op grond van woonplaats in plaats van nationaliteit) is derhalve aanvaardbaar, waardoor niet-inwoners bijvoorbeeld een belastingvrije som mag worden onthouden. Zie expliciet art. 24 lid 3 tweede volzin OESO-modelverdrag en paragraaf 7 en 8 van het Commentaar op art. 24. Zie hierover ook C. van Raad, *Nondiscrimination in International Tax Law*, Deventer: Kluwer 1986, p. 77 en 88-89 en N. Bammens, *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*, Amsterdam: IBFD 2012, p. 83-92 en 317-319.

47 In gelijke zin: A. Cordewener, 'Personal Income Taxation of Non-residents and the Increasing Impact of the EC Treaty Freedoms', in: D. Weber (red.), *The Influence of European Law on Direct Taxation*, EUCOTAX series on European Taxation, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2007, p. 65.

en gezinssituatie. Dit blijkt ook uit het relevante OESO-commentaar ten aanzien van de vrijstellingsmethode:

"42. A comparison of the laws and practices of the OECD member countries shows that the amount to be exempted varies considerably from country to country. (...) It may be the intention of a State that its residents always enjoy the full benefit of their personal and family allowances and other deductions. In other States these tax free amounts are apportioned. In many States personal or family allowances form part of the progressive scale, are granted as a deduction from tax, or are even unknown, the family status being taken into account by separate tax scales.

43. In view of the wide variety of fiscal policies and techniques in the different States regarding the determination of tax, especially deductions, allowances and similar benefits, it is preferable not to propose an express and uniform solution in the Convention, but to leave each State free to apply its own legislation and technique. (...)"

In het kader van de (OESO-conforme) belastingverdragen is het evenredig verdelen van de verplichting van de lidstaten om rekening te houden met de subjectgebonden belastingvoordelen dan ook niet bezwaarlijk. Voor zover door de staten afwijkende belastingverdragen zijn gesloten waarin is opgenomen dat de persoonlijke en gezinssituatie van niet-inwoners op gelijke voet als voor inwoners in aanmerking dient te worden genomen, zou een dergelijke bepaling evenmin tot problemen leiden. Als gevolg van de wijziging tot woonplaatsafhankelijke belastingheffing naar draagkracht zou in dat geval immers ook voor inwoners het belastingvoordeel pro rata worden verleend.

10.3.2.2 Verhouding tot het Unierecht

Het evenredig in aanmerking nemen van de belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie is eveneens verenigbaar met het primaire Unierecht, meer specifiek de bestaande rechtspraak van het Hof van Justitie. Ik roep in herinnering dat uit onder meer de arresten De Groot en Imfeld blijkt dat de woonstaat in beginsel gehouden is de subjectgebonden belastingvoordelen volledig in aanmerking te nemen.⁴⁸ Uit dezelfde rechtspraak volgt echter eveneens dat de woonstaat alsnog (deels) mag terugtreden op dit punt indien een andere staat eveneens dergelijke belastingvoordelen verleent. Dit op grond van een belastingverdrag of unilateraal (De Groot-excepties).⁴⁹ Sinds het Imfeld-arrest is duidelijk dat de woonstaat echter alleen mag terugtreden voor zover is *verzekerd* dat de persoonlijke en gezinssituatie volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen door de betrokken staten.⁵⁰

Indien het recht op pro rata subjectgebonden belastingvoordelen voor niet-inwoners zou worden neergelegd in een richtlijn, zou de vereiste verzekering volgen uit een rechtstreeks

48 Zie paragraaf 5.2.2-5.2.4.

49 De Unierechtelijke verplichting voor de woonstaat om de persoonlijke en gezinssituatie volledig in aanmerking te nemen vervalt eveneens in Schumacker-situaties.

50 HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), r.o. 70 en 79.

werkende bepaling van secundair Unierecht.⁵¹ De uitzondering die het Hof van Justitie accepteert ten aanzien van subjectgebonden belastingvoordelen die op grond van een belastingverdrag worden toegekend door de werkstaat (bilaterale De Groot-exceptie), zou a fortiori moeten gelden indien deze behandeling voortkomt uit secundair Unierecht. Meer concreet zou hiervoor een specifiek onderling verband in de nationale wetgeving van de lidstaten, waarbij de woonstaat alleen terugtreedt indien de andere staat de persoonlijke en gezinssituatie van niet-inwoners in aanmerking neemt, niet langer vereist zijn.⁵²

In dit kader kan men zich overigens afvragen of een dergelijke wijziging van het (secundaire) Unierecht niet zou rechtvaardigen dat de uitgangspunten van de Schumacker-rechtspraak zouden veranderen. Dit aangezien een gelijk recht op subjectgebonden belastingvoordelen, ongeacht de fiscale woonplaats van de belastingplichtige, in dat geval het *uitgangspunt* wordt binnen de EU. Wat hiervan zij, ook binnen de huidige rechtspraak van het Hof van Justitie zou de evenredige aanspraak op de subjectgebonden belastingvoordelen probleemloos passen. Dit wordt ook bevestigd door het X-arrest, waarin het Hof van Justitie in een Schumacker-situatie met meerdere werkstaten zelf voorschreef om de belastingvoordelen pro rata te verlenen aan de desbetreffende niet-inwoner. In dit kader spreekt het Hof over de verzoening van de verdeling van de heffingsbevoegdheid met de noodzaak te waarborgen dat belastingplichtigen hun gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen.⁵³ Eventuele dispariteiten in dit kader, i.e. verschillen tussen de in de verschillende lidstaten beschikbare aftrekposten (aard en omvang), zijn mijns inziens Unierechtelijk aanvaardbaar.⁵⁴ Voldoende is dat de persoonlijke en gezinssituatie, zoals beoordeeld onder de wetgeving van de desbetreffende staat, in aanmerking wordt genomen in de mate dat het inkomen ter heffing aan die staat is toegewezen. Deze vorm van nationale behandeling zou na de introductie van een richtlijn inzake woonplaatsafhankelijke belastingheffing naar

51 Hoewel sprake zou zijn van een richtlijn (die gericht is aan de lidstaten), kan de desbetreffende bepaling zo worden geformuleerd dat hieraan 'minimumrechten' kunnen worden ontleend door belastingplichtigen. Gelet hierop kunnen niet-inwoners in dat geval ook aanspraak maken op deze voordelen indien de richtlijn niet tijdig en/of onjuist is omgezet door een lidstaat. Blijkens vaste rechtspraak is hiervoor vereist dat de desbetreffende bepaling inhoudelijk onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig is. Zie in dit kader bijvoorbeeld HvJ EG 19 januari 1982, zaak 8/81 (*Becker*), r.o. 22-25, HvJ EG 23 februari 1994, zaak C-236/92 (*Regione Lombardia*), r.o. 8-10 en HvJ EG 17 oktober 1996, gevoegde zaken C-283/94, C-291/94 en C-292/94 (*Denkavit*), r.o. 39. Zie ook K. Lenaerts en P. van Nuffel, *Europees Recht*, Antwerpen: Intersentia 2011, p. 532 en 597-601.

52 In dit kader is het mijns inziens wenselijk dat een aanvullende overeenkomst wordt gesloten met de EER-staten en Zwitserland, op grond waarvan ook zij niet-inwoners pro rata subjectgebonden belastingvoordelen verlenen. Dit aangezien ten aanzien van deze staten de verplichtingen die volgen uit de De Groot-rechtspraak eveneens gelden. Indien de verplichting om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie niet zou gelden voor deze staten, zou voor lidstaten alsnog een noodzaak bestaan om een onderling verband op te nemen in de nationale wetgeving om te kunnen verzekeren dat de persoonlijke en gezinssituatie volledig in aanmerking worden genomen voor inwoners die gedeeltelijk werkzaam (belastbaar) zijn in voornoemde staten. Bij gebreke hiervan zou anders alsnog strijdigheid met de desbetreffende associatieverdragen ontstaan. Voor situaties van grensoverschrijdende arbeid in derde landen (ten aanzien waarvan het vrije verkeer van werknemers niet van toepassing is) bestaan dergelijke verplichtingen niet voor de lidstaten.

53 HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X), r.o. 46-47.

54 Zie voor de onderbouwing hiervan de analyse van de rechtspraak in paragraaf 5.3.1.

draagkracht niet langer de uitzondering⁵⁵ maar de regel zijn voor grensoverschrijdende werknemers.

10.3.3 Grensoverschrijdende verliesverrekening

In het internationale belastingrecht betrekken staten over het algemeen alleen inwoners op basis van hun wereldinkomen in de heffing. Indien buitenlandse verliezen ook worden opgenomen in de heffingsgrondslag, kan dit negatieve inkomen (bij afwezigheid van positief buitenlands inkomen uit de desbetreffende bronstaat) worden verrekend met het binnenlandse (positieve) inkomen.⁵⁶ Voor niet-inwoners geldt thans echter vrijwel altijd het bronbeginsel en wordt derhalve geen grondslagvoorbehoud gemaakt ten aanzien van buitenlands inkomen.⁵⁷ Uit de arresten Lakebrink en in het bijzonder Renneberg volgt dat lidstaten onder omstandigheden echter wel gehouden zijn dergelijke grensoverschrijdende verliesverrekening op gelijke voet te verlenen aan niet-inwoners.⁵⁸ Gelet op deze uitleg van de verkeersvrijheden dient een eventueel voorstel tot secundair Unierecht hiermee in overeenstemming te zijn.

Mijn voorstel tot woonplaatsafhankelijke belastingheffing naar draagkracht voorziet dan ook in deze mogelijkheid voor niet-inwoners met negatief inkomen uit buitenlandse bronnen. Het voordeel hiervan is dat negatief inkomen, bijvoorbeeld uit een buitenlandse eigen woning, in de werkstaat in de grondslag wordt betrokken. Hierdoor wordt het probleem van gescheiden belastinggrondslagen (dislocatie van negatief en positief inkomen in verschillende belastingjurisdicties) aanzienlijk verminderd. Buitenlandse belastingplichtigen kunnen op deze wijze onder meer aanspraak maken op hypotheekrenteaftrek voor een buitenlandse eigen woning.⁵⁹ Cruciaal verschil met de jurisprudentie van het Hof van Justitie is dat dit in mijn voorstel van woonplaatsafhankelijke belastingheffing naar draagkracht niet slechts mogelijk is in Schumacker-situaties, maar voor iedere situatie waarin een deel van het arbeidsinkomen in de werkstaat wordt verworven. Mijns inziens is het namelijk wenselijk dat, net als ten aanzien van het tariefstoepassing en de persoonlijke en gezins-situatie in strikte zin, ook op dit onderdeel (desgewenst) een nationale behandeling wordt verleend. Deze gelijke behandeling ten opzichte van inwoners zou niet slechts moeten gelden ten aanzien van negatieve inkomsten uit buitenlandse onroerende zaken, maar ook voor andere inkomenscategorieën (waaronder negatief loon). Voor zover een lidstaat voor inwoners rekening houdt met dergelijke negatieve buitenlandse inkomsten, zou dit eveneens moeten gebeuren bij de bepaling van de fiscale draagkracht van niet-inwoners.

55 Fractionele belastingheffing volgt nu slechts uit het Unierecht in Schumacker-situaties met meerdere werkstaten zoals in HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X). Zie hierover ook paragraaf 4.3.5 en 4.3.6.

56 Deze verliesverrekening is doorgaans tijdelijk. Indien in een volgend jaar positief inkomen wordt genoten uit de desbetreffende staat wordt namelijk vaak ter grootte van het eerder in aanmerking genomen buitenlandse verlies geen vermindering ter voorkoming van dubbele belasting verleend (dit is de werking van de zogenoemde 'inhaalregeling'). Dit is ook het geval onder de Nederlandse regels ter voorkoming van dubbele belasting, zie art. 12 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001.

57 Zie paragraaf 2.2.3.

58 Zie paragraaf 4.2.2.

59 Indien een lidstaat voor inwoners een inhaalregeling toepast, zou dit mijns inziens evenzeer toegestaan moeten worden ten aanzien van niet-inwoners.

10.3.3.1 Verhouding tot de belastingverdragen

Het toepassen van een grondslagvoorbehoud ten aanzien van buitenlandse verliezen van niet-inwoners is in beginsel in strijd met de huidige OESO-conforme belastingverdragen. Dit aangezien het normaliter zal gaan om (negatief) inkomen dat op grond van het toepasselijke belastingverdrag exclusief ter heffing is toegewezen aan de woonstaat. Dit geldt bijvoorbeeld voor negatieve inkomsten uit een onroerende zaak die is gelegen in de woonstaat (hypotheekrenteaftrek).⁶⁰ Uit onder meer het grensambtenaren-arrest van de Hoge Raad volgt dat het maken van een grondslagvoorbehoud ten aanzien van dergelijk negatief inkomen van een niet-inwoner in beginsel niet mogelijk is. Dit gelet op de voorrang van de belastingverdragen boven het nationale (belasting)recht.⁶¹ Sinds het Renneberg-arrest is echter duidelijk dat de voorrang van het primaire Unierecht deze werking van het belastingverdrag onder omstandigheden buiten toepassing laat en de belastingplichtige alsnog het recht geeft om zijn buitenlandse verliezen te importeren (in Schumacker-situaties).⁶² Hetzelfde effect kan worden bereikt door dit recht op te nemen in secundair Unierecht, meer specifiek in een richtlijn. In zoverre zouden de aanvullende rechten die volgen uit dit nadere Unierecht de werking van de belastingverdragen terzijde stellen.⁶³ Hoewel het aldus bepalen van de heffingsgrondslag van niet-inwoners afwijkt van de algemene uitgangspunten van het internationale belastingrecht, acht ik dit gevolg niet voldoende zwaarwegend in vergelijking met het belang vanuit het oogpunt van de verkeersvrijheden, meer specifiek het Unierechtelijke beginsel van nationale behandeling. Hoewel dit lidstaten derhalve in zoverre zou verplichten de fiscale jurisdictie jegens niet-inwoners uit te breiden zodat op dit onderdeel een gelijke behandeling ontstaat (ten aanzien van negatief buitenlands inkomen), zou dit niet leiden tot het heffen van aanvullende belasting over inkomsten waarvoor het heffingsrecht exclusief aan de andere staat is toegewezen. Aldus resulteert de uitbreiding om eventuele negatieve inkomsten in aanmerking te nemen derhalve niet in een vergroting van de belastingdruk van belastingplichtigen. Gelet hierop acht ik deze wijze van belastingheffing evenmin in strijd met het volkenrecht.

Het bovenstaande neemt uiteraard niet weg dat op dit onderdeel spanning bestaat ten opzichte van de belastingverdragen. Hoewel belastingplichtigen het recht om de buitenlandse verliezen in aanmerking te laten nemen kunnen ontlenen aan de voorrang van de rechtstreeks werkende bepalingen van een eventuele richtlijn, kunnen lidstaten geen beroep doen op deze richtlijn indien dit ten nadele van de belastingplichtige zou uitwerken

60 Indien de woning is gelegen in het woonstaat van de belastingplichtige, dan volgt dit uit art. 21 OESO-modelverdrag (restartikel). Dit laatste gezien het feit dat art. 6 (inkomen uit onroerende zaken) alleen van toepassing is indien de woning is gelegen 'in de andere staat'. Indien geen discrepantie bestaat tussen woon- en bronstaat, dan geldt art. 6 derhalve niet (gezien de bevoordelingen ervan). Het exclusieve heffingsrecht van de woonstaat volgt dan echter alsnog uit art. 21 OESO-modelverdrag ('slechts belastbaar').

61 Zie in dit verband HR 12 maart 1980, 19 180, ECLI:NL:HR:1980:AX0028, *BNB* 1980/170 alsmede HR 17 februari 1993, 28 260, ECLI:NL:HR:1993:ZC5259, *BNB* 1994/163.

62 HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*). Zie hierover in meer detail paragraaf 4.2.2.

63 Zie ook paragraaf 10.3.2.2 hiervoor (inclusief voetnoten) inzake de opmerkingen over de rechtstreekse werking van dergelijke richtlijnbevestigingen.

(in vergelijking met het belastingverdrag⁶⁴). Dit gelet op het verbod van zogenoemde omgekeerde rechtstreekse werking.⁶⁵ Dat laatste is met name van belang voor situaties waarin de eerder verleende verliesaftrek in een later stadium zal worden 'ingehaald' (ter grootte van nadien genoten positieve inkomsten uit dezelfde bronstaat) of teruggenomen (bijvoorbeeld indien de belastingplicht van een werknemer eindigt). Naar mijn mening kan worden verdedigd dat het later (deels) inhalen c.q. terugnemen van buitenlandse verliezen kan worden beschouwd als een rekenkundige methode waarbij de eerder – in weerwil van het verdrag – verleende verliesaftrek alsnog deels wordt teruggedraaid en bijgevolg niet in strijd komt met de belastingverdragen.⁶⁶ Het is echter de vraag of bijvoorbeeld de Hoge Raad deze zienswijze volgt. Meer in algemene zin is dan ook niet uitgesloten dat in lidstaten de belastingverdragen anders worden geïnterpreteerd, waardoor ten aanzien van niet-inwoners bij de huidige stand van de belastingverdragen geen inhaal- of terugneemregeling kan worden toegepast. Voor de lidstaten waarvoor dit potentieel zou gelden, verdient het aanbeveling dat alsnog expliciet in deze mogelijkheid wordt voorzien in de desbetreffende belastingverdragen.⁶⁷

10.3.3.2 Verhouding tot het Unierecht

Vanuit Unierechtelijk oogpunt bestaan geen bezwaren tegen het toestaan van grensoverschrijdende verliesverrekening aan niet-inwoners (binnen en buiten Schumacker-situaties). Dit zou in essentie ook slechts een *uitbreiding* betreffen van de gevallen waarin lidstaten gehouden zijn de volledige fiscale draagkracht in aanmerking te nemen (ten opzichte van de bestaande rechtspraak).⁶⁸ Het feit dat inwoners en niet-inwoners in beginsel niet als gelijke gevallen worden beschouwd door het Hof van Justitie, is in dit kader evenmin een probleem aangezien de mogelijkheid tot het aftrekken van buitenlandse negatieve inkomsten geen verzwaring van de belastingdruk van belastingplichtigen inhoudt, maar juist ten voordele van deze personen werkt. Volledigheidshalve benadruk ik dat naar mijn

64 Aangenomen dat de bepalingen uit het belastingverdrag binnen de desbetreffende rechtsorde voorrang hebben op de nationale belastingwetgeving. Zie voor Nederland art. 94 Grondwet: 'binnen het Koninkrijk geldende wettelijke voorschriften vinden geen toepassing, indien deze toepassing niet verenigbaar is met een ieder verbindende bepalingen van verdragen en van besluiten van volkenrechtelijke organisaties'.

65 Zie het standaardarrest HvJ EG 8 oktober 1987, zaak 80/86 (*Kolpinghuis*), r.o. 9 waarin het Hof oordeelde 'dat een richtlijn uit zichzelf geen verplichtingen aan particulieren kan opleggen en dat een bepaling van een richtlijn als zodanig niet voor een nationale rechterlijke instantie tegen een particulier kan worden ingeroepen'. Zie in dit kader ook J.H. Jans, S. Prechal & R.J.G.M. Widdershoven (red.), *Europeanisation of Public Law, Second Edition*, Groningen: Europa Law Publishing 2015, p. 82-83 en 110-111 die opmerken dat het verbod op omgekeerde rechtstreekse werking vaste rechtspraak van het Hof van Justitie is alsmede dat de mogelijkheden tot richtlijnconforme interpretatie ten nadele van particulieren worden begrensd door het legaliteits- en rechtszekerheidsbeginsel (met verdere verwijzingen). Zie voor Nederlandse fiscale rechtspraak waarin een beroep van de staatssecretaris op een richtlijn (die nadeliger was dan de nationale wetgeving) werd afgewezen bijvoorbeeld HR 7 december 1994, 29 153, ECLI:NL:HR:1994:AA297, BNB 1995/87, r.o. 3.4 (inzake de BTW-richtlijn).

66 Dit zou een extensieve uitleg zijn van HR 31 januari 2014, 12/02201, ECLI:NL:HR:2014:167, BNB 2014/77 en HR 31 januari 2014, 12/05227, ECLI:NL:HR:2014:168, BNB 2014/78.

67 Hierbij zou het multilateraal instrument een rol kunnen vervullen om dit op korte termijn te bereiken.

68 HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*).

mening lidstaten moeten worden verplicht een nationale behandeling toe te staan aan niet-inwoners. Niet minder, maar ook niet meer. Met andere woorden, de mogelijkheden tot grensoverschrijdende verliesverrekening dienen 'slechts' op gelijke voet te worden verleend ten opzichte van inwoners. Indien een lidstaat derhalve zou besluiten te heffen op grond van het territorialiteitsbeginsel, waarbij buitenlandse inkomsten en verliezen consistent buiten de grondslag worden gelaten voor binnenlandse belastingplichtigen, dan hoeft grensoverschrijdende verliesverrekening mijns inziens evenmin te worden toegestaan aan niet-inwoners.⁶⁹ Dergelijke nationale wetgeving zou namelijk gerechtvaardigd kunnen worden op grond van de noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel te waarborgen (onder voorbehoud van definitieve verliezen).⁷⁰

Indien lidstaten wel de mogelijkheid bieden om buitenlandse verliezen in aftrek te nemen, volgt uit het Unierecht tevens geen verplichting om deze verliesverrekening *onvoorwaardelijk* toe te staan aan niet-inwoners.⁷¹ Gelet op het gebod tot nationale behandeling, acht ik het in beginsel aanvaardbaar dat in dit verband dezelfde regels zouden gelden als voor binnenlandse belastingplichtigen. Dit betekent meer concreet dat lidstaten, mijns inziens onder dezelfde voorwaarden als voor inwoners, een inhaal- of terugneemregeling mogen hanteren.⁷²

10.3.4 Keuzevrijheid voor belastingplichtigen

Het stelsel van woonplaatsafhankelijke belastingheffing naar draagkracht, met een gelijke behandeling voor niet-inwoners tot gevolg, zou voor alle buitenlandse belastingplichtigen imperatief van toepassing kunnen zijn. Vanuit het oogpunt van gelijke behandeling kan dit worden bepleit. Naar mijn oordeel verdient het – om praktische redenen – echter de voorkeur dat tevens een keuzemogelijkheid bestaat voor een alternatief (vereenvoudigd) heffingsregime voor buitenlandse belastingplichtigen.⁷³ Dit aangezien belastingheffing op

69 Mijns inziens volgt uit het Renneberg-arrest geen absolute verplichting om in Schumacker-situaties rekening te houden met negatieve buitenlandse inkomsten (ook niet als vergelijkbare binnenlandse inkomsten wel in aftrek komen). Dit is overigens ook in lijn met de overwegingen van het Hof van Justitie in datzelfde arrest waarin het Hof opmerkt dat Nederland ten aanzien van Renneberg in de toekomst de inhaalregeling zou kunnen toepassen indien hij in latere jaren positief Belgisch inkomen zou genieten (conform inwoners). Zie HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*), r.o. 76-77. Met andere woorden: Nederland was geenszins verplicht om Renneberg de aftrek onvoorwaardelijk toe te kennen; er moest hem een nationale behandeling worden verleend. In gelijke zin: N. Bammens, *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*, Amsterdam: IBFD 2012, p. 655.

70 Uit de rechtspraak volgt namelijk dat voor het rechtvaardigen van het uitsluiten van buitenlandse verliezen niet vereist is dat op grond van een belastingverdrag niet langer de mogelijkheid bestaat tot het in aanmerking nemen van de buitenlandse inkomsten. Het is ook toegestaan dat deze objectvrijstelling volgt uit het nationale recht. Zie HvJ EU 7 november 2013, zaak C-322/11 (*K*), r.o. 67 en paragraaf 6.3.1.7 en 6.3.1.8.

71 Zie HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*), r.o. 76-77 waaruit volgt dat Nederland volgens het Hof ten aanzien van niet-inwoner Renneberg in de toekomst de inhaalregeling zou mogen toepassen indien hij in latere jaren positief Belgisch inkomen zou genieten (conform inwoners).

72 Zie hierover tevens paragraaf 6.3.2 en de (op inwoners betrekking hebbende) arresten HvJ EU 7 november 2013, zaak C-322/11 (*K*), HvJ EG 23 oktober 2008, zaak C-157/07 (*Krankenheim*) en HvJ EU 17 december 2015, zaak C-388/14 (*Timac Agro*).

73 In gelijke zin: C. van Raad, 'Non-Residents – Personal Allowances, Deduction of Personal Expenses and Tax Rates', *World Tax Journal* 2010/2, p. 154-161, paragraaf 8.

basis van het wereldinkomen, wanneer een belastingplichtige in een groot aantal staten inkomen geniet, tot een vergroting van de administratieve lasten zal leiden. Teneinde onderdanen van andere lidstaten echter minimaal de vereiste gelijke behandeling te geven, zou voor hen een behandeling volgens de regels van de woonplaatsonafhankelijke belastingheffing open moeten staan.

10.3.4.1 *Verhouding tot de belastingverdragen*

Het hanteren van verschillende heffingsregimes is niet bezwaarlijk in het licht van de belastingverdragen. Zoals hiervoor is opgemerkt, zou ook het imperatief hanteren van een afwijkend heffingsregime voor niet-inwoners toelaatbaar zijn. Dit aangezien het non-discriminatieverbod van art. 24 OESO-modelverdrag onderscheid op basis van *woonplaats* expliciet toestaat.⁷⁴ Het aanbieden van de keuze tussen een vereenvoudigd heffingsregime en een regime van woonplaatsonafhankelijke belastingheffing naar draagkracht is dan ook verenigbaar met de belastingverdragen.

10.3.4.2 *Verhouding tot het Unierecht*

Het hanteren van een facultatief regime is echter potentieel problematisch in het licht van de rechtspraak van het Hof van Justitie. In deel II heb ik geconcludeerd dat een facultatieve regeling een discriminerend regime niet kan neutraliseren. Uit de arresten *Gielen*, *Beker* en *Hünnebeck* blijkt dat dit in ieder geval geldt voor situaties waarin volgens het Hof zonder meer sprake is van objectieve vergelijkbaarheid van niet-inwoners.⁷⁵ Voor bijvoorbeeld het onthouden van objectgebonden belastingvoordelen is het bestaan van een alternatieve keuzemogelijkheid dan ook geen oplossing. Meer concreet dienen voor niet-inwoners imperatief gelijke mogelijkheden tot kostenafrek en dezelfde (of voordeligere) belastingtarieven te worden gehanteerd. Dit mede gezien de elementbenadering die het Hof volgt ten aanzien van de vaststelling van discriminatie in de objectieve heffingssfeer (waarbij een eventuele benadeling van niet-inwoners met betrekking tot objectgebonden afrekposten en/of belastingtarieven separaat wordt beoordeeld).⁷⁶

Ten aanzien van belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie c.q. de inaanmerkingneming van de volledige fiscale draagkracht ligt dit genuanceerder. Uit het *Hirvonen*-arrest blijkt namelijk dat in die context de uiteindelijke totale belastingdruk moet worden vergeleken (en niet ieder afzonderlijk element).⁷⁷ Gelet hierop bestaat naar verwachting meer ruimte om niet-inwoners *de facto* de keuze te bieden om al dan niet met inachtneming van hun volledige fiscale draagkracht te worden belast. Zolang zij in totaal geen hogere belasting verschuldigd zijn, is in dit kader reeds geen sprake van strijdigheid met het Unierecht.

⁷⁴ Zie paragraaf 10.3.2.1 voor meer details.

⁷⁵ Zie paragraaf 7.3 alsmede HvJ EU 18 maart 2010, zaak C-440/08 (*Gielen*), r.o. 52, HvJ EU 23 februari 2013, zaak C-168/11 (*Beker*), r.o. 61-62 en HvJ EU 8 juni 2016, zaak C-479/14 (*Hünnebeck*), r.o. 42.

⁷⁶ Zie hierover paragraaf 3.2.4 en meer in het bijzonder HvJ EU 13 juli 2016, zaak C-18/15 (*Brisal*), r.o. 31-33.

⁷⁷ HvJ EU 19 november 2015, zaak C-632/13 (*Hirvonen*), r.o. 48 (behandeld in paragraaf 3.2.4.4).

Mijns inziens is het hierbij toegestaan te verlangen dat een niet-inwoner conform inwoners een aangifte inkomstenbelasting indient, als hij met inachtneming van zijn volledige fiscale draagkracht wenst te worden belast. Langs deze weg kan de problematiek naar mijn mening dan ook worden opgelost. Het stelsel van woonplaatsafhankelijke belastingheffing naar draagkracht zou men namelijk automatisch van toepassing kunnen verklaren voor niet-inwoners. Hierbij zou vervolgens het indienen van een aangifte inkomstenbelasting waarop het wereldinkomen en de belastingverminderingen worden gerapporteerd, verplicht kunnen worden gesteld voor het verkrijgen van een woonplaatsafhankelijke behandeling naar draagkracht. Indien een belastingplichtige laatstgenoemde informatie echter niet verstrekt, dan zal hij 'slechts' in de objectieve heffingssfeer op gelijke voet worden belast (i.e. gelijke behandeling ten aanzien van zijn broninkomen, zonder inachtneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie). Waar mogelijk zou dit dan kunnen plaatsvinden door de ingehouden bronbelasting als eindheffing te laten fungeren. Aldus zou een niet-inwoner in beginsel op dezelfde wijze in de belastingheffing worden betrokken als een inwoner, tenzij hij hieraan geen medewerking verleent. In mijn optiek zou een dergelijke invulling verenigbaar zijn met het primaire Unierecht.⁷⁸

Belangrijk nadeel van bovenstaande aanpak is dat niet-inwoners de correcte werking van het progressievoorbehoud in de werkstaat zouden kunnen ontlopen door geen inzicht te geven in hun wereldinkomen c.q. volledige draagkracht. Dit zou bij werknemers, net als onder het huidige internationale belastingrecht, kunnen leiden tot aanzienlijke *salary-split*-voordelen. Naar mijn mening zouden lidstaten dit effect moeten kunnen bestrijden. Het hanteren van een afwijkend (nadelig) vlak belastingtarief voor niet-inwoners (bijvoorbeeld 25% of 35%) is Unierechtelijk echter niet aanvaardbaar, zo volgt uit de arresten Asscher en Gerritse.⁷⁹ Dit betekent mijns inziens echter niet dat lidstaten geen enkele mogelijkheid hebben om gevolgen te verbinden aan het feit dat een belastingplichtige geen inzicht geeft in zijn volledige draagkracht. Hoewel ik de opvatting van het Hof van Justitie dat voor niet-inwoners geen afwijkende (nadelige) belastingtarieven mogen worden gehanteerd (conform de arresten Asscher en Gerritse) deel, neemt dit niet weg dat een progressieve tariefstructuur van een inkomstenbelastingstelsel alleen in overeenstemming met zijn doel kan worden toegepast indien rekening wordt gehouden met de volledige draagkracht van een belastingplichtige.⁸⁰ De correcte vaststelling welk (gemiddelde) inkomstenbelastingtarief van toepassing zou moeten zijn voor een individu kan zonder inzicht in zijn totale inkomsten dan ook niet plaatsvinden. Met andere woorden: de tariefstructuur dient voor inwoners en niet-inwoners gelijk te zijn, maar welk tarief hierbinnen moet worden toegepast op het bronstaatsinkomen kan slechts worden beoordeeld indien de belastingplichtige informatie verstrekt over zijn wereldinkomen. Naar mijn mening zouden lidstaten gelet hierop dan ook consequenties mogen verbinden aan de weigering van belastingplichtigen om dit te

78 Dit mede gezien de arresten HvJ EG 26 oktober 1995, zaak C-151/94 (*Commissie/Luxemburg*), r.o. 20-21, HvJ EG 23 februari 2006, zaak C-513/03 (*Van Hilten-van der Heijden*) en HvJ EU 19 november 2015, zaak C-632/13 (*Hirvonen*).

79 HvJ EG 27 juni 1996, zaak C-107/94 (*Asscher*), r.o. 47-49 en HvJ EG 12 juni 2003, zaak C-234/01 (*Gerritse*), r.o. 54-55.

80 Zie hierover A-G Jakobs in zijn conclusie van 19 september 1995, zaak C-151/94 (*Commissie/Luxemburg*), punt 26-28 die opmerkt dat door rekening te houden met het buitenlandse inkomen van niet-ingezetenen 'het juiste tarief' wordt toegepast en dat 'bij gebreke van een dergelijke regeling zou een dergelijke werknemer worden bevoordeeld ten opzichte van permanent ingezetenen' (aangezien laatste groep op basis van het wereldinkomen wordt belast).

rapporteren. Dit zou bijvoorbeeld kunnen door in dergelijke gevallen het bronstaatkomen onder het vereenvoudigde heffingsregime te belasten zonder inachtneming van de laagste schijven van de tariefstructuur (in Nederland bijvoorbeeld vanaf de derde tariefschijf). Het bronstaatkomen volledig belasten tegen de hoogste tariefschijf is echter potentieel niet aanvaardbaar, omdat het gemiddelde tarief van een inwoner altijd minder zal bedragen dan het toptarief.⁸¹ Ik merk op dat bovenstaande benadering mijns inziens niet in strijd is met het Gerritse-arrest. In die zaak oordeelde het Hof van Justitie dat het belastingtarief op het Duitse bronstaatkomen van Gerritse (25%) niet meer mocht bedragen dan het gemiddelde tarief dat van toepassing zou zijn geweest voor een inwoner van Duitsland die alleen dat Duitse inkomen had genoten.⁸² Hierbij abstraheerde het Hof van het buitenlandse inkomen van Gerritse. Dit onder verwijzing naar het feit dat de woonstaat van Gerritse (Nederland) reeds een progressievoorbehoud toepaste op het Duitse inkomen. Los van het feit dat de aldus gemaakte tariefsvergelijking mijns inziens onjuist is⁸³, impliceert het dat het Hof voor de vaststelling hiervan het uitgangspunt omarmde dat slechts in de woonstaat van een belastingplichtige progressievoorbehoud wordt toegepast. Echter, bij invoering van woonplaatsafhankelijke belastingheffing naar draagkracht wordt de toepassing van progressievoorbehoud niet alleen in de woonstaat, maar ook in de werkstaat de regel. Mede gelet hierop dient de objectieve vergelijkbaarheid voor de tariefstoepassing alsmede de vraag of sprake is van een nadelige behandeling, na de invoering van secundair Unierecht, mijns inziens vanaf dat moment binnen dit gewijzigde rechtskader te worden beoordeeld. Aldus kan een niet-inwoner op dezelfde wijze als een inwoner progressief worden belast over zijn inkomen, mits hij ook op dezelfde wijze inzicht geeft in zijn volledige draagkracht.

Mijns inziens zou Uniewetgeving met bovenstaande onderdelen door het Hof van Justitie dan ook niet als onverenigbaar met de verkeersvrijheden worden verklaard. In dit verband is van belang dat het Hof de door de instellingen van EU gecreëerde wetgeving in de praktijk terughoudender toetst aan het primaire Unierecht dan nationale wetgeving.⁸⁴ Dit kan mede worden verklaard door de scheiding der machten binnen de EU. Het Hof van Justitie heeft in zijn rechtspraak ook erkend dat de Uniewetgever bij het nemen van een belastingmaatregel politieke, economische en sociale keuzes moet maken en uiteenlopende belangen moet afwegen of ingewikkelde beoordelingen moet verrichten. Bij de introductie van belastingmaatregelen komt de Uniewetgever bijgevolg een 'ruime beoordelingsbevoegdheid' toe, aldus het Hof.⁸⁵

Bovendien voorziet mijn voorstel daadwerkelijk in een non-discriminatoire behandeling van niet-inwoners, ook ten aanzien van de tariefstoepassing. Anders dan bij de nationale belastingwetgeving in de arresten Asscher en Gerritse is het vereenvoudigde heffingsregime namelijk onderdeel van bredere wetgeving waarin gelijke behandeling zowel verzekerd als het uitgangspunt is (door het stelsel van woonplaatsafhankelijke belastingheffing naar draagkracht).

81 Tenzij sprake is van een *flat rate*, maar dan speelt het probleem dat niet-inwoners 'ontsnappen' aan het progressievoorbehoud uiteraard niet.

82 HvJ EG 12 juni 2003, zaak C-234/01 (*Gerritse*), r.o. 54-55.

83 Zie paragraaf 9.3.2.

84 P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 29-31 (met verdere verwijzingen).

85 Zie bijvoorbeeld HvJ EU 7 maart 2017, zaak C-390/15 (*RPO*), r.o. 54 (inzake de BTW-richtlijn).

10.4 Richtlijn

Naar mijn mening is het wenselijk dat nader (secundair) Unierecht wordt voorgesteld op grond waarvan de hiervoor beschreven woonplaatsonafhankelijke belastingheffing naar draagkracht kan worden gerealiseerd binnen de EU. Aangezien het hierbij gaat om fiscale bepalingen zou deze nadere Uniewetgeving in de vorm van een richtlijn moeten worden vormgegeven. Dit volgt uit art. 114 en 115 VWEU.⁸⁶ Op grond van art. 115 VWEU geldt dat de Raad een dergelijke richtlijn, na raadpleging van het Europees Parlement en het Economisch en Sociaal Comité, met unanimiteit (alle lidstaten) moet vaststellen.^{87, 88} Hoewel tevens de mogelijkheid bestaat om met een kleiner aantal lidstaten een nauwere samenwerking als bedoeld in art. 20 VEU aan te gaan (ten minste negen lidstaten)⁸⁹, is voor het goed functioneren van het voorstel EU-brede implementatie in dit geval echter vrijwel onontkoombaar.

Op grond van art. 288 VWEU is een richtlijn verbindend ten aanzien van het te bereiken resultaat voor elke lidstaat waarvoor zij bestemd is, maar wordt aan de nationale instanties de bevoegdheid gelaten de vorm en middelen te kiezen. Gelet hierop zal de tekst van een richtlijn dan ook meer generiek van aard zijn, waarbij de lidstaten de ruimte hebben om bepaalde technische details zelf nader in te vullen. Dit is niet anders met betrekking tot mijn voorstel inzake woonplaatsonafhankelijke belastingheffing naar draagkracht.

10.4.1 Voormalige conceptrichtlijn uit 1979

In 1979 is door de Europese Commissie reeds een conceptrichtlijn ingediend met als doel onder meer fractionele belastingheffing te introduceren binnen de EEG.⁹⁰ Hierover kon destijds echter geen overeenstemming worden bereikt in de Raad en het voorstel werd

86 De gewone wetgevingsprocedure van art. 114 VWEU (waarbij verordeningen en richtlijnen met gekwalificeerde meerderheid kunnen worden aangenomen) geldt namelijk niet voor fiscale bepalingen. Zie in dit verband art. 114 lid 2 VWEU. Zie over de wetgevingsprocedure uitbreider: K. Lenaerts en P. van Nuffel, *Europees Recht*, Antwerpen: Intersentia 2011, p. 423-454.

87 De Europese Commissie heeft overigens aangekondigd met een voorstel te komen om met betrekking tot bepaalde onderdelen van belastingwetgeving over te stappen op de gewone wetgevingsprocedure (waarbij een gekwalificeerde meerderheid voldoende is). Zie de intentieverklaring bij de Staat van de Unie van 12 september 2018 van voorzitter Juncker, p. 7. Te raadplegen via: https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/soteu2018-letter-of-intent_nl.pdf. Deze wijziging in de wetgevingsprocedure kan worden gerealiseerd op basis van art. 48 lid 7 VEU. Hiervoor is echter wel onder meer unanimiteit in de Europese Raad en de nationale parlementen vereist.

88 In theorie zou in situaties waarin een dispariteit tussen de fiscale bepalingen van de lidstaten leidt tot een distorsie van de interne markt, en de betrokken lidstaten deze distorsie niet opheffen na overleg met de Europese Commissie, de Europese Commissie op grond van art. 116 VWEU een richtlijn kunnen voorstellen met toepassing van de gewone wetgevingsprocedure. In de praktijk heeft de Europese Commissie deze alternatieve route tot op heden niet gebruikt. Zie P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 37.

89 Op grond van art. 20 lid 2 VEU.

90 Voorstel voor een richtlijn van de Raad inzake de harmonisatie van regelingen op het gebied van de belastingen op het inkomen met het oog op het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap van 21 december 1979, Pb EG 26 januari 1980, C 21/6 (hierna: conceptrichtlijn 1979).

uiteindelijk in 1992 ingetrokken.⁹¹ Naar verluidt was de aanleiding hiervoor het onderdeel ten aanzien van de fiscale behandeling van grensarbeiders, waarbij verschillende lidstaten bezwaren hadden tegen de voorgestelde 'woonstaatheffing' (met volledige verrekening van de buitenlandse belastingen) voor deze groep belastingplichtigen.⁹² Ik deel de bezwaren tegen het destijds voorgestelde onderdeel voor grensarbeiders (deel II van de richtlijn).⁹³ Ik acht een hernieuwd pleidooi voor het onderdeel van de voormalige richtlijn dat ziet op de nationale behandeling van niet-inwoners ten aanzien van de persoonlijke en gezinssituatie (deel III) echter wenselijk.⁹⁴ Dit mede gezien de ontwikkeling van (de uitleg van) het Unierecht sindsdien.

Aangezien de historie met betrekking tot deze richtlijn belangrijk is voor het onderzoek en de haalbaarheid van eventuele nieuwe voorstellen, wordt de voormalige conceptrichtlijn hierna eerst behandeld. Samenvattend bevatte het voorstel van de Europese Commissie van 21 december 1979 de volgende onderdelen:

1. algemene bepalingen en definities;
2. voorstel inzake de belastingheffing van grensarbeiders;
3. voorstel inzake (fractionele) belastingheffing voor inkomsten uit dienstbetrekking van andere niet-inwoners;
4. voorstel tot verplichting tot gelijke behandeling van premies voor oudedagsvoorzieningen die zijn betaald aan buitenlandse aanbieders.

In de conceptrichtlijn uit 1979 was met betrekking tot de fiscale behandeling van grensarbeiders voorgesteld dat de werkstaat hierover slechts een bronbelasting mocht heffen.⁹⁵ De woonstaat van de grensarbeider mocht het arbeidsinkomen anderzijds als onderdeel van het wereldinkomen belasten, maar diende vervolgens een volledige verrekening toe te staan voor de hierover betaalde buitenlandse belastingen. Een eventueel overschot aan buitenlandse belastingen diende te worden teruggegeven door de woonstaat.⁹⁶ Op deze manier zou een grensarbeider geen aangifte inkomstenbelasting behoeven in te dienen in de bronstaat (daar zou immers een definitieve bronheffing gelden) en voor de inkomstenbelasting slechts te maken hebben met de belastingdienst van zijn woonstaat.⁹⁷ Op basis van het bovenstaande zou de totale belastingdruk van grensarbeiders gelijk zijn aan de situatie waarin het inkomen binnenlands zou zijn verworven. Hierbij zou derhalve

91 P. Farmer & R. Lyal, *EC Tax Law*, Oxford: Clarendon Press 1994, p. 32.

92 P. Schonewille, 'Commission Recommendation on the Taxation of Non-Residents', *EC Tax Review* 1994/2, p. 63-64, p. 64.

93 Aangezien dit niet leidt tot gelijkheid op de werkvloer, hetgeen naar mijn mening de voorkeur verdient voor het goed functioneren van de interne markt. Zie in dit kader ook paragraaf 9.2.

94 Dit voor zowel de belastingplichtigen die in de conceptrichtlijn 1979 binnen de grensarbeiders-definitie vielen (deel II) als de andere buitenlandse belastingplichtige werknemers (deel III).

95 Zie art. 4 conceptrichtlijn 1979. Indien de inhouding aan de bron ook zou plaatsvinden voor inwoners, dan mochten niet-inwoners hierbij niet zwaarder worden belast (art. 4 lid 2 conceptrichtlijn 1979). Aangezien het gebod tot nationale behandeling beperkt was tot de bronheffing, impliceert dit dat de individuele (persoonlijke en gezins)situatie door de bronstaat niet in aanmerking hoeft te worden genomen. Dit sluit ook aan bij het principe van gelijkheid met de buurman (arbeidsexportneutraliteit) dat ten grondslag lag aan de behandeling van grensarbeiders in de conceptrichtlijn.

96 Dit volgt uit art. 4 lid 3 conceptrichtlijn 1979.

97 Zie in dit kader ook de vierde alinea van de considerans van de conceptrichtlijn 1979.

zuivere arbeidexportneutraliteit worden bereikt, oftewel gelijkheid met de buurman (die binnenlands werkt).⁹⁸

Met betrekking tot andere categorieën van buitenlandse belastingplichtige werknemers en gepensioneerden werd echter een andere benadering voorgesteld. Voor hen zou namelijk een systeem van fractionele belastingheffing gelden (waarbij gelijkheid in de bronstaat c.q. op de werkvloer als uitgangspunt werd gekozen). In de conceptrichtlijn was in dit kader het volgende opgenomen:

“DEEL III

Belastingheffing van andere werknemers dan Grensarbeiders

Artikel 6

(...) [definitie van niet-inwoners die anders dan als grensarbeiders arbeidsinkomen hetzij pensioen of hiermee gelijkgestelde beloningen genieten in een lidstaat]

Artikel 7

1. *De in artikel 6 genoemde inkomsten mogen in de Lid-Staat waar deze in de belastingheffing worden betrokken niet aan een hogere belasting worden onderworpen dan wanneer de belastingplichtige inwoner van die staat zou zijn geweest.*
2. *Indien de belastingplichtige over nog andere inkomsten beschikt, kan in afwijking van lid 1 de Lid- Staat bij de heffing van de belasting van de in artikel 6 bedoelde inkomsten vrijstellingen, aftrekmogelijkheden, verminderingen en andere algemene verlichtingen, voor zover deze slechts voor belastingplichtige inwoners gelden, toekennen in de mate waarin de in artikel 6 bedoelde te belasten netto-inkomsten zich verhouden tot het bedrag van de gezamenlijke netto-inkomsten.*

Die Lid-Staat kan bepalen dat voor de toepassing van het tarief volgens hetwelk die inkomsten zullen worden belast, de belastingplichtige wordt geacht inwoner van de Lid-Staat te zijn.

Artikel 8

Indien de hoogte van de belasting op de in artikel 6 bedoelde inkomsten in de belastingheffende staat afhankelijk is van de vraag of de echtgenote of de kinderen van de belastingplichtige inwoners zijn van die Lid-Staat moeten op verzoek van de belastingplichtige diens inkomsten door genoemde staat fiscaal worden behandeld alsof diens echtgenote of kinderen tot de inwoners behoren.

Artikel 7, lid 2, tweede alinea, is van overeenkomstige toepassing.”

Op grond van bovenstaande bepalingen zouden de daar genoemde niet-inwoners door de bronstaat niet zwaarder mogen worden belast dan inwoners (art. 7 lid 1). Hierbij zouden de subjectgebonden belastingvoordelen eveneens in aanmerking moeten worden genomen, waarbij het lidstaten echter zou zijn toegestaan om die voordelen pro rata te verlenen indien tevens inkomen werd genoten in een andere staat (art. 7 lid 2 eerste volzin). Hierbij dienden de subjectgebonden belastingvoordelen dan te worden toegekend in de verhouding dat de binnenlandse netto-inkomsten staan tot de wereldwijde netto-inkomsten. De conceptrichtlijn bevestigde daarnaast expliciet dat een lidstaat de mogelijkheid zou hebben (‘kan bepalen’) om in de wetgeving op te nemen dat een progressievoorbehoud wordt toegepast ten aanzien van het buitenlandse inkomen. Een gelijke behandeling werd

⁹⁸ Zie hierover ook paragraaf 9.2.

eveneens voorgeschreven ten aanzien van belastingvoordelen die verbonden zijn aan de echtgenote en/of de kinderen van de niet-inwoner (art. 8); ook de gezinsleden zouden fiscaal gelijk moeten worden gesteld met inwoners.

In feite had het voorstel van de Europese Commissie op dit onderdeel dan ook veel overeenkomsten met Van Raad's latere concept van fractionele belastingheffing.⁹⁹ Indien een lidstaat ervoor kiest om een progressievoorbehoud toe te passen met betrekking tot het buitenlandse inkomen van niet-inwoners, dan is in feite alleen de berekeningsmethode van de pro rata-toekenning van de subjectgebonden belastingvoordelen potentieel afwijkend. Van Raad's fractionele belastingheffing sluit hierbij namelijk aan bij het gedeelte van het *belastbare inkomen* (voor ieder van de staten afzonderlijk berekend naar de eigen fiscale maatstaven), terwijl dit bij de conceptrichtlijn expliciet gekoppeld was aan het percentage van de *netto-inkomsten*.¹⁰⁰ Ondanks dit nuanceverschil is duidelijk dat het principe van evenredige toekenning van de subjectgebonden belastingvoordelen in beide gevallen centraal staat.¹⁰¹

De conceptrichtlijn uit 1979 bevatte geen verplichtingen inzake grensoverschrijdende verliesverrekening, althans deze volgden niet expliciet uit de richtlijn zelf. Hoewel daarin was aangegeven dat de in art. 6 genoemde bronstaatinkomsten niet zwaarder mochten worden belast dan wanneer de belastingplichtige inwoner zou zijn van die staat, werd de lidstaten immers een keuzemogelijkheid gelaten ten aanzien van de inaanmerkingneming van de eventuele buitenlandse inkomsten.¹⁰² Uit de considerans volgde echter wel dat indien lidstaten zouden besluiten een progressievoorbehoud te hanteren voor het buitenlandse inkomen van een niet-inwoner, dit voor zowel de positieve als de negatieve buitenlandse inkomsten zou moeten gelden.¹⁰³ Ik maak hieruit op dat onder de conceptrichtlijn buitenlandse negatieve inkomsten in dat geval met betrekking tot het progressievoorbehoud op dezelfde wijze als voor inwoners in aanmerking zouden moeten worden genomen. Dit stemt overeen met de uitkomst onder Van Raad's voorstel tot fractionele belastingheffing. Daarbij is grensoverschrijdende verliesverrekening namelijk evenmin aan de orde maar wordt voor de tariefstoepassing wel rekening gehouden met buitenlands negatief inkomen (gezien de gehanteerde systematiek).¹⁰⁴

99 Zie paragraaf 10.2 (slot).

100 Hetgeen bijvoorbeeld tot verschillen kan leiden indien een lidstaat belasting heft over de bruto-inkomsten als grondslag (i.e. zonder kostenaf trek).

101 Zie hierover ook de achtste alinea van de considerans van de conceptrichtlijn.

102 Zie art. 7 lid 1 jo. art. 7 lid 2 tweede alinea conceptrichtlijn 1979 inzake het progressievoorbehoud ('kan bepalen').

103 Zie de achtste alinea van de considerans van de conceptrichtlijn (slot): 'dat de Lid-Staten bovendien vrij moeten blijven om inkomsten uit arbeid aan een progressief belastingtarief te onderwerpen door alle, positieve en negatieve, inkomensbestanddelen van de werknemer op dezelfde wijze te behandelen als ware er sprake van een inwoner'. Dit deel van de preambule heeft betrekking op art. 7 lid 2 tweede alinea conceptrichtlijn 1979 dat louter over 'de toepassing van het tarief' gaat.

104 Zie het voorbeeld in C. van Raad, 'Non-Residents – Personal Allowances, Deduction of Personal Expenses and Tax Rates', *World Tax Journal* 2010/2, p. 154-161, paragraaf 8.

Uit het bovenstaande volgt dat verschillende onderdelen van de voormalige concept-richtlijn op hoofdlijnen beantwoorden aan het door mij gewenste secundaire Unierecht tot woonplaatsonafhankelijke belastingheffing naar draagkracht.¹⁰⁵

10.4.2 Eigen richtlijnvoorstel: woonplaatsonafhankelijke belastingheffing naar draagkracht

Om te komen tot een voorstel dat volledig beantwoordt aan mijn idee van woonplaatsonafhankelijke belastingheffing naar draagkracht, zou de voormalige conceptrichtlijn (deel III) met name moeten worden gewijzigd c.q. aangevuld met de volgende onderdelen:

1. nationale behandeling van niet-inwoners ten aanzien van grensoverschrijdende verliesverrekening;
2. imperatieve toepassing van de vrijstellingsmethode (al dan niet met grondslag- en progressievoorbehoud) voor aan het buitenland ter heffing toegewezen inkomsten (voor inwoners en niet-inwoners);
3. verplichte introductie van een keuzemogelijkheid voor een vereenvoudigd heffingsregime, waarbij niet-inwoners 'objectgericht' kunnen worden belast (gelijke behandeling ten aanzien van het object van heffing, zonder inachtneming van de volledige fiscale draagkracht van de belastingplichtige).

10.4.2.1 Grensoverschrijdende verliesaftrek

Gelet op de uitleg van de verdragsvrijheden dienen lidstaten onder omstandigheden grensoverschrijdende verliesverrekening op gelijke voet te verlenen aan niet-inwoners.¹⁰⁶ In ieder geval voor Schumacker-situaties dient hierin te worden voorzien door de lidstaten, waardoor de richtlijn op dit onderdeel dan ook niet zou kunnen volstaan met een 'kan-bepaling'.¹⁰⁷ Aangezien de algemene uitgangspunten van de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie (volledige fiscale draagkracht) wijzigen onder de richtlijn (gelijke behandeling van niet-inwoners wordt de regel in plaats van de uitzondering), acht ik het passend dat het voorstel voor secundair Unierecht op dit specifieke punt hierbij ook zou aansluiten. Oftewel, ongeacht het deel dat een werknemer van zijn inkomen verwerft in de andere lidstaat, zou de nationale behandeling zich naar mijn mening ook moeten uitstrekken tot de mogelijkheden tot grensoverschrijdende verliesverrekening. Dit betekent overigens niet dat lidstaten buitenlandse verliezen van niet-inwoners *onvoorwaardelijk* in aftrek moeten toestaan. Aangezien het hier een gebod tot nationale behandeling betreft, zouden hiervoor dezelfde regels gelden als voor inwoners. Dit betekent mijns inziens dat lidstaten, onder dezelfde voorwaarden als voor inwoners, een objectvrijstelling, inhaalregeling

¹⁰⁵ Althans ten aanzien van de onderdelen van deel III van de conceptrichtlijn 1979. Deel II (inzake de grensarbeiders) namelijk niet, aangezien daar een gelijke behandeling met de buurman (arbeidsexportneutraliteit) werd voorgesteld in plaats van gelijkheid op de werkvloer (arbeidimportneutraliteit).

¹⁰⁶ Zie paragraaf 4.2.2 en met name HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*).

¹⁰⁷ Zoals in de conceptrichtlijn 1979 het geval was ten aanzien van het progressievoorbehoud voor buitenlandse (positieve en negatieve) inkomsten.

en/of terugneemregeling mogen hanteren.¹⁰⁸ De vormgeving van dergelijke regels dient echter aan de lidstaten te worden overgelaten. Dit mede gezien de verscheidenheid van de methoden die in de verschillende staten bestaan.

10.4.2.2 Imperatieve toepassing van de vrijstellingsmethode

Zoals veelvuldig vermeld heeft gelijkheid op de werkvloer naar mijn mening de voorkeur voor de optimale werking van het vrije verkeer van werknemers.¹⁰⁹ De behandeling naar volledige fiscale draagkracht in de werkstaat dient hiervoor onafhankelijk van de woonplaats te worden vastgesteld. De gelijkheid op de werkvloer die op deze wijze ontstaat dient vervolgens te worden gehandhaafd door de woonstaat. Dit betekent dat de woonstaat de vrijstellingsmethode ter voorkoming van dubbele belasting zou moeten toepassen voor inkomsten die aan een andere staat ter heffing zijn toegewezen. Immers, indien de woonstaat een verrekeningsmethode zou hanteren ten aanzien van het buitenlandse arbeidsinkomen, dan zou een werknemer alsnog niet op gelijke voet concurreren op de buitenlandse arbeidsmarkt. Om de gewenste arbeidimportneutraliteit te bereiken is het imperatief voorschrijven van de vrijstellingsmethode (al dan niet met grondslag- en progressievoorbehoud) dan ook noodzakelijk.¹¹⁰

Gezien de huidige stand van het Unierecht¹¹¹ en het feit dat door een groot aantal lidstaten de verrekeningsmethode wordt gehanteerd (o.a. voor buitenlands arbeidsinkomen dat wordt genoten door inwoners)¹¹², is dit een controversieel onderdeel van het richtlijnvoorstel.¹¹³ Daarnaast wordt ook in andere onderdelen van secundair Unierecht

108 Zie hierover tevens paragraaf 6.3 en de (op inwoners betrekking hebbende) arresten HvJ EU 7 november 2013, zaak C-322/11 (*K*), HvJ EG 23 oktober 2008, zaak C-157/07 (*Krankenheim*) en HvJ EU 17 december 2015, zaak C-388/14 (*Timac Agro*) alsmede paragraaf 10.3.3.2.

109 Zie paragraaf 9.2 voor de onderbouwing hiervan.

110 Zie tevens paragraaf 9.4.

111 Waaruit geen verplichtingen volgen tot het voorkomen van dubbele belasting en waarbij het Hof van Justitie de verrekeningsmethode expliciet heeft aanvaard. Zie o.a. HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-336/96 (*Gilly*), HvJ EG 23 februari 2006, zaak C-513/03 (*Van Hilten-van der Heijden*), HvJ EG 12 december 2006, zaak C-446/04 (*FII Group Litigation*), HvJ EG 6 december 2007, zaak C-298/05 (*Columbus Container*), HvJ EG 16 juli 2009, zaak C-128/08 (*Damseaux*) en HvJ EU 10 februari 2011, gevoegde zaken C-436/08 en C-437/08 (*Haribo en Salinen*).

112 Dit geldt onder meer voor het Verenigd Koninkrijk, Ierland, Denemarken, Zweden, Finland, Polen, Spanje, Portugal, Italië en Griekenland, die – behoudens uitzonderingen – een *ordinary credit* verlenen ten aanzien van buitenlandse arbeidsinkomsten. Bron: Country Surveys & Country Analyses, *International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)* (beschikbaar via www.ibfd.org, geraadpleegd op 11 september 2018).

113 Een lidstaat die thans een verrekeningsmethode hanteert ten aanzien van buitenlandse arbeidsinkomsten, zal bij toepassing van een vrijstellingsmethode minder belasting heffen van inwoners waarvan dit inkomen ter heffing is toegewezen aan andere lidstaten met een lagere effectieve belastingdruk. Anderzijds zou voor dezelfde lidstaat het toepassen van een progressievoorbehoud ten aanzien van *niet-inwoners* naar verwachting doorgaans leiden tot een verhoging van de belastingheffing (aangezien het thans voor niet-inwoners bestaande progressievoordeel zou verdwijnen, hetgeen bijvoorbeeld relevant is voor situaties met *salary-splits*).

zowel de vrijstellingsmethode als de verrekeningsmethode toegestaan.¹¹⁴ Gelet hierop zal de introductie van een verbod op de toepassing van de verrekeningsmethode voor arbeidsinkomen naar verwachting moeilijk haalbaar zijn (gezien de vereiste unanimiteit). Dit neemt echter niet weg dat ik dit een cruciaal onderdeel acht voor het goed functioneren van het vrije verkeer van werknemers.¹¹⁵ Daarnaast is in een meer recent richtlijnvoorstel van de Europese Commissie op het gebied van vennootschapsbelastingheffing (CCTB) eveneens een voorstel gedaan tot de verplichte toepassing van de vrijstellingsmethode.¹¹⁶ Volledigheidshalve merk ik op dat het voorgaande betrekking heeft op de behandeling van inwoners. Voor niet-inwoners zouden lidstaten reeds gelet op het volkenrecht en de daarop gebaseerde belastingverdragen geen verrekeningsmethode dienen te hanteren ten aanzien van de buitenlandse inkomsten.¹¹⁷

10.4.2.3 Alternatief vereenvoudigd heffingsregime (objectgerichte belastingheffing)

Het uitgangspunt van mijn richtlijnvoorstel is dat werknemers ook in de werkstaat worden belast met inachtneming van hun volledige fiscale draagkracht. Om te voorkomen dat werknemers in alle situaties een gedetailleerde aangifte moeten indienen in de werkstaten, zouden lidstaten naar mijn mening moeten worden verplicht om tevens een alternatief vereenvoudigd heffingsregime te introduceren, waarbij inwoners 'objectgericht' kunnen worden belast (gelijke behandeling ten aanzien van het object van heffing, zonder inachtneming van de volledige fiscale draagkracht van de belastingplichtige). Dit regime zou dan van rechtswege dienen te worden toegepast indien een werknemer geen inzicht wenst te geven in zijn volledige draagkracht (zijn buitenlandse inkomen niet rapporteert). Bovenstaande aanpak zou de correcte werking van het progressievoorbehoud in de werkstaat echter verstoren, doordat niet-inwoners in dat geval geen inzicht geven in hun wereldinkomen. Om dit te kunnen bestrijden zou lidstaten de keuzemogelijkheid moeten worden gelaten om bij werknemers die dergelijke informatie niet wensen te verstrekken de lagere schijven van de tariefstructuur niet toe te passen.¹¹⁸ Dit aangezien onder dergelijke omstandigheden, door het nalaten van de niet-inwoner, de *individuele* (volledige) draagkracht niet kan worden vastgesteld.

114 Bijvoorbeeld de moeder-dochterrichtlijn. Zie art. 4 lid 1 Richtlijn van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (Richtlijn 90/435/EEG), vervangen door de Richtlijn van de Raad van 30 november 2011 (Richtlijn 2011/96/EU), PbEU 2011, L 345, V-N 2012/13.5 en nadien op verschillende onderdelen gewijzigd.

115 Mede gelet hierop acht ik het voorstel niet strijdig met het subsidiariteitsbeginsel, zoals opgenomen in art. 5 VEU.

116 Zie art. 8 van het voorstel voor een Richtlijn van de Raad voor een gemeenschappelijke vennootschapsbelasting (Common Corporate Tax Base – CCTB) van 25 oktober 2016, (COM) 2016, 685 final waar onder meer voor inkomen uit een buitenlandse vaste inrichting de vrijstellingsmethode wordt voorgeschreven, meer specifiek een objectvrijstelling.

117 Onder de belastingverdragen volgt dit reeds uit het feit dat dergelijk inkomen, bijzondere situaties daargelaten, 'slechts belastbaar' is in de woonstaat in de terminologie van de OESO-conforme verdragen.

118 Zie paragraaf 10.3.4.2 over de aanvaardbaarheid hiervan in het licht van het primaire Unierecht.

10.4.2.4 Tekst conceptrichtlijn

Hierna is de tekst van de voorgestelde conceptrichtlijn opgenomen waarin de bovengenoemde elementen zijn verwerkt. Aansluitend is een korte toelichting opgenomen ten aanzien van verschillende onderdelen van de richtlijn.

Richtlijn betreffende de fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers binnen de Unie

Deel I

Algemene bepalingen en definities

Artikel 1

De Lid-Staten passen de navolgende artikelen toe op de belastingheffing met betrekking tot de inkomsten van werknemers, waarbij de artikelen in deel II en deel III worden toegepast op werknemers die geen inwoners zijn en het artikel in deel IV op werknemers die inwoners zijn.

Artikel 2

Deze richtlijn is van toepassing op belastingen op het inkomen. Als belastingen op het inkomen worden, ongeacht het heffingsstelsel, beschouwd de belastingen die worden geheven over het gehele inkomen of over bepaalde bestanddelen van het inkomen.

Artikel 3

Voor de toepassing van deze richtlijn wordt het begrip 'inwoner' uitgelegd naar de nationale fiscale rechtsvoorschriften en die der overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting.

Artikel 4

De artikelen 5, 6 en 7 zijn van toepassing op natuurlijke personen, die inwoners zijn van een Lid-Staat, doch voor de hierna te noemen inkomsten in een andere Lid-Staat worden belast, zonder inwoner ervan te zijn:

- inkomsten, verworven uit als werknemer verrichte arbeid;

De artikelen 5, 6 en 7 zijn tevens van toepassing op natuurlijke personen die geen inwoner zijn van een van de Lid-Staten, doch voor de hiervoor genoemde inkomsten worden belast in een Lid-Staat zonder inwoner ervan te zijn, mits hun middelpunt van levensbelangen in een Lid-Staat is gelegen. Het middelpunt van levensbelangen van een natuurlijke persoon wordt hierbij geacht te zijn gelegen in de staat waarmee zijn persoonlijke en economische betrekkingen het nauwst zijn.

Deel II**Belastingheffing naar volledige fiscale draagkracht van werknemers die geen inwoners zijn****Artikel 5**

1. De in artikel 4 genoemde inkomsten mogen in de Lid-Staat waar deze in de belastingheffing worden betrokken niet aan een hogere belasting worden onderworpen dan wanneer de belastingplichtige inwoner van die staat zou zijn geweest.

Voor de toepassing van het tarief volgens hetwelk die inkomsten zullen worden belast in die Lid-Staat, zal de belastingplichtige worden geacht inwoner van de Lid-Staat te zijn.

2. De Lid-Staat zal ermee volstaan bij de heffing van de belasting van de in artikel 4 bedoelde inkomsten vrijstellingen, aftrekmogelijkheden, verminderingen en andere algemene verlichtingen, effectief toe te kennen in de mate waarin de in artikel 4 bedoelde in die staat belastbare inkomsten zich verhouden tot het bedrag van de wereldwijde belastbare inkomsten, voor zover aan inwoners in vergelijkbare situaties geen grotere voordelen worden toegekend.

Bij de vaststelling van de bovenstaande evenredigheidsbreuk zal, voor zowel de teller als de noemer hiervan, worden uitgegaan van de fiscale wetgeving van die Lid-Staat.

3. De Lid-Staat moet op verzoek van een in artikel 4 genoemde belastingplichtige diens eventuele buitenlandse negatieve inkomsten onder gelijke voorwaarden als voor inwoners in aanmerking nemen bij de vaststelling van de verschuldigde belasting.

Artikel 6

Indien de hoogte van de belasting op de in artikel 4 bedoelde inkomsten in de belastingheffende staat afhankelijk is van de vraag of de partner of de kinderen van de belastingplichtige inwoners zijn van die Lid-Staat moeten op verzoek van de belastingplichtige diens inkomsten door genoemde staat fiscaal worden behandeld alsof diens partner of kinderen tot de inwoners behoren.

Artikel 5, lid 1, tweede alinea, alsmede artikel 5, lid 2 en 3, zijn van overeenkomstige toepassing.

Deel III**Vereenvoudigde belastingheffing van werknemers die geen inwoners zijn****Artikel 7**

1. Een Lid-Staat zal de in artikel 4 bedoelde belastingplichtigen de mogelijkheid bieden om, in afwijking in zoverre van het bepaalde in deel II, gebruik te maken van een vereenvoudigde heffingsprocedure indien deze belastingplichtige zijn wereldwijde inkomsten, anders dan de in artikel 4 bedoelde inkomsten, niet wenst te rapporteren in zijn belastingaangifte in die Lid-Staat.
2. Een Lid-Staat kan bepalen dat bij toepassing van de vereenvoudigde heffingsprocedure van het eerste lid één of meer belastingschijven geheel of gedeeltelijk buiten toepassing

blijven, mits de in artikel 4 bedoelde inkomsten hierdoor niet integraal tegen het hoogste belastingtarief worden belast.

Deel IV

Voorkoming van dubbele belastingheffing

Artikel 8

1. Voor zover de in artikel 4 genoemde inkomsten van een in een Lid-Staat woonachtige belastingplichtige op grond van een door deze Lid-Staat gesloten overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting onbeperkt ter heffing zijn toegewezen aan een andere Lid-Staat, dient de eerstgenoemde Lid-Staat deze inkomsten vrij te stellen ter voorkoming van dubbele belastingheffing.
2. Het in het eerste lid bepaalde vormt geen beletsel voor een Lid-Staat om een grondslag- en/of progressievoorbehoud toe te passen met betrekking tot de vrij te stellen inkomsten.

Deel V

Slotbepalingen

Artikel 9

Het in deze richtlijn bepaalde vormt geen beletsel voor een Lid-Staat de nationale bepalingen toe te passen, welke nodig zijn ter voorkoming van belastingfraude en misbruik.

Artikel 10

Ten einde uiterlijk op 1 januari van het derde, op het jaar van de vaststelling van deze richtlijn volgende jaar aan de richtlijn te kunnen voldoen, doen de Lid-Staten de daartoe nodige wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen in werking treden. Zij stellen de Commissie daarvan onverwijld in kennis.

Artikel 11

Deze richtlijn is gericht tot de Lid-Staten.

Bovenstaand tekstvoorstel start vanuit de conceptringrichtlijn uit 1979, waarop vervolgens wijzigingen en aanvullingen van mijn kant zijn gedaan. Hierna wordt de richtlijn, inclusief deze aanpassingen, nader toegelicht.

In deel I worden de definities en reikwijdte van de richtlijn ingevuld (art. 1 tot en met 4). Door middel van de definitie in art. 1 is de reikwijdte van de richtlijn momenteel beperkt tot werknemers (gelet op de reikwijdte van dit onderzoek). Het verdient echter aanbeveling nader te onderzoeken in hoeverre dit voorstel tevens zou moeten gelden voor andere groepen niet-inwoners, in het bijzonder zelfstandigen en gepensioneerden.¹¹⁹

Art. 4 vereist in beginsel dat een natuurlijke persoon onder het nationale recht van een lidstaat als inwoner kwalificeert. Aangezien belastingplichtigen onder omstandigheden onder het nationale recht van geen van de lidstaten als fiscaal inwoner worden beschouwd, zou dit kunnen leiden tot een vacuüm.¹²⁰ Ter voorkoming hiervan is de reikwijdte ook op dit onderdeel uitgebreid. Door de aanvulling in art. 4 is de richtlijn tevens van toepassing indien het middelpunt van levensbelangen van de belastingplichtige in een lidstaat is gelegen.¹²¹ Door de gekozen formulering kan dit ook de staat zijn waar de belastingplichtige als niet-inwoner in de belastingheffing wordt betrokken.

In deel II wordt de belastingheffing naar volledige fiscale draagkracht vormgegeven (art. 5 en 6). Op hoofdlijnen worden onder dit regime voor de belastingheffing van niet-inwoners twee stappen genomen, waarbij als eerste stap de in de desbetreffende lidstaat belastbare inkomsten in de zin van art. 4 van de richtlijn worden bepaald (op grond van het nationale belastingrecht en de van toepassing zijnde belastingverdragen; de *bepaling* van de heffingsjurisdictie) en als tweede stap de werknemer ten aanzien van dit inkomen in de belastingheffing wordt betrokken met inachtneming van zijn volledige draagkracht (in overeenstemming met de voorwaarden van deel II van de richtlijn; de *uitoefening* van de heffingsjurisdictie).¹²²

In dit verband volgt uit art. 5 lid 1 dat niet-inwoners niet zwaarder mogen worden belast dan inwoners van de desbetreffende lidstaat, waarbij het toepasselijke tarief op dezelfde

119 Bij een positieve beantwoording zou de definitie van de inkomsten die binnen de reikwijdte van de richtlijn vallen kunnen worden verruimd. Onder meer door in art. 4 niet langer te verlangen dat een verband bestaat tussen de inkomsten en een dienstbetrekking. Een uitbreiding tot zelfstandigen en gepensioneerden kan onder meer worden onderbouwd met de argumenten dat het belang om te worden belast naar volledige fiscale draagkracht evenzeer geldt voor grensoverschrijdende natuurlijke personen die zelfstandige arbeid verrichten of pensioenuitkeringen ontvangen, het Hof van Justitie de Schumacker-rechtspraak uniform toepast voor het vrije verkeer van werknemers, de vrijheid van vestiging en het vrije verblijfsrecht alsmede dat de Europese Commissie tegenwoordig deze groepen gelijktijdig in ogenschouw neemt als het gaat om het wegnemen van dergelijke fiscale belemmeringen binnen de EU. Zie voor een recent voorbeeld van dit laatste het onderzoek van de door de Europese Commissie ingestelde Expert Group waarbij de fiscale behandeling van werknemers, zelfstandigen en gepensioneerden werd onderzocht. Zie het rapport van de Expert Group, 'Ways to tackle cross-border tax obstacles facing individuals within the EU' (2015), p. 9.

120 Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan lidstaten die een belastingplichtige alleen als inwoner beschouwen indien hij meer dan 183 dagen in de desbetreffende staat heeft verbleven in het relevante belastingjaar. Zonder aanvulling van de reikwijdte van de richtlijn zouden werknemers in een dergelijke situatie onder omstandigheden geen bescherming genieten. Zie inzake de problematiek van de bepaling van de fiscale woonplaats tevens het rapport van de Expert Group, 'Ways to tackle cross-border tax obstacles facing individuals within the EU' (2015), p. 28-29 en H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 291 e.v. (randnr. 325 e.v.).

121 Waarbij voor dit begrip wordt aangesloten bij de definitie uit art. 4 lid 2 OESO-modelverdrag.

122 Dezelfde twee stappen worden genomen in situaties waarin geen belastingverdrag van toepassing is. Bij de eerste stap geldt dan echter dat de bepaling van de heffingsjurisdictie van de desbetreffende lidstaat ten aanzien van de in die lidstaat belastbare inkomsten in de zin van art. 4 van de richtlijn van een niet-inwoner slechts plaatsvindt op grond van het nationale belastingrecht.

wijze wordt bepaald als voor inwoners (normaliter op basis van het wereldinkomen). Art. 5 lid 2 bepaalt vervolgens dat lidstaten de subjectgebonden belastingvoordelen in beginsel slechts naar evenredigheid behoeven te verlenen. Deze tekst lijkt sterk op die van de conceptrichtlijn uit 1979¹²³, waarbij nu onder meer is verduidelijkt dat de evenredigheidsbreuk door iedere lidstaat wordt bepaald conform de fiscale maatstaven van de eigen wetgeving. In aanvulling hierop volgt uit het nieuwe art. 5 lid 3 dat lidstaten niet-inwoners de mogelijkheid moeten bieden om – op verzoek – hun buitenlandse verliezen op gelijke wijze als inwoners in aanmerking te laten nemen. Art. 6 bepaalt, kort gezegd, dat bij de vaststelling van de verschuldigde belasting van de belastingplichtige, de woonplaats van de partner en/of de kinderen hierop geen invloed mag hebben.¹²⁴

In deel III is het vereenvoudigde heffingsregime voor niet-inwoners beschreven (art. 7). Art. 7 lid 1 verplicht lidstaten om niet-inwoners de keuze te bieden voor een vereenvoudigde belastingafwikkeling voor het aldaar belastbare inkomen. Indien een niet-inwoner hiervoor kiest is hij niet gehouden om het overige deel van zijn wereldwijde inkomen te rapporteren in zijn belastingaangifte. In afwijking van de bepalingen in deel II wordt hij dan belast zonder rekening te houden met zijn volledige fiscale draagkracht. Uit art. 7 lid 2 volgt dat lidstaten onder dit regime kunnen bepalen dat een deel van de schijvenstructuur niet wordt toegepast (de lagere tariefschrijven). Dit ter voorkoming c.q. vermindering van ongerechtvaardigde progressievoordelen.¹²⁵ Aangezien het een 'kan-bepaling' betreft, hebben lidstaten de vrijheid om dergelijke maatregelen al dan niet te nemen.

De richtlijn verplicht de lidstaten om beide regimes zoals beschreven in deel II en deel III in te voeren. Het regime zoals voorgeschreven in deel III zal in de praktijk echter vrijwel altijd al bestaan (reguliere buitenlandse belastingplicht). Het regime zoals beschreven in deel II mogelijk (nog) niet, maar de rechtspraak van het Hof van Justitie verplicht lidstaten onder omstandigheden inmiddels eveneens om fractionele nationale behandeling toe te kennen aan niet-inwoners (X-arrest).¹²⁶ Hoewel bovenstaand richtlijnvoorstel op enkele punten verder gaat dan de verplichtingen die uit de rechtspraak volgen voor dergelijke situaties¹²⁷, zullen lidstaten het in de richtlijn voorgeschreven stelsel in grote mate reeds moeten toepassen voor fractionele Schumacker-situaties. Deze ontwikkeling zou dan ook een opmaat kunnen zijn voor de introductie van pro rata-belastingvoordelen als hoofdregel (voor inwoners en niet-inwoners). De Europese Commissie zou door middel van inbreukprocedures, in navolging op het X-arrest, de implementatie van woonplaatsonafhankelijke belastingheffing naar draagkracht namelijk in een stroomversnelling kunnen brengen.

In deel IV van de richtlijn is de verplichte toepassing van de vrijstellingsmethode ter voorkoming van dubbele belastingheffing opgenomen. Om arbeidimportneutraliteit te kunnen realiseren wordt deze methode voorgeschreven ten aanzien van de door inwoners

123 Het voormalige art. 7 conceptrichtlijn 1979.

124 Gebaseerd op art. 8 conceptrichtlijn 1979. Een wijziging betreft de introductie van het – ruimere – begrip 'partner van de belastingplichtige'. Hier is de tijdgeest van de periode waarin het eerdere voorstel is gedaan duidelijk zichtbaar. In het voorstel uit 1979 werd in dit kader namelijk nog gesproken over 'de echtgenote'.

125 Zie hierover paragraaf 9.3.2, 10.3.1 en 10.3.4.

126 HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X), r.o. 46-49.

127 De voorgestelde nationale behandeling voor grensoverschrijdende verliesverrekening in de door mij voorstelde richtlijn gaat nog een stap verder dan de rechtspraak op dit punt (volledige nationale behandeling, niet slechts pro rata).

genoten arbeidsinkomsten die op grond van een belastingverdrag onbeperkt¹²⁸ ter heffing zijn toegewezen aan een andere lidstaat. Aldus blijven lidstaten vrij om zelf de (primaire) heffingsrechten onderling te verdelen.¹²⁹ Echter, indien dit heffingsrecht op grond van het belastingverdrag wordt toegewezen aan de werkstaat, dan wordt de (vrijstellings) methode ter voorkoming van dubbele belasting verplicht voorgeschreven om te zorgen dat de bereikte fiscale gelijkheid op de werkvloer niet wordt doorbroken door de woonstaat. Hierbij blijven lidstaten vrij om een grondslag- en/of progressievoorbehoud te hanteren bij de toepassing van de vrijstellingsmethode. Aldus wordt sterk ingezet op het creëren van een gelijk speelveld op de arbeidsmarkt (in de werkstaat).

Deel V van de richtlijn bevat de slotbepalingen en sluit aan bij de oorspronkelijke conceptrichtlijn uit 1979.

10.5 Conclusie en samenvatting

In deel III van dit proefschrift is het tweede deel van de onderzoeksvraag beantwoord. Dit betreft, meer concreet, de vraag in hoeverre bij de belastingheffing van grensoverschrijdende werknemers het klassieke onderscheid in fiscale behandeling op grond van woonplaats zou moeten worden verlaten ter bevordering van het vrije verkeer van werknemers binnen de EU (normatief perspectief; formulering van wenselijk recht).

Voor het goed functioneren van het vrije verkeer van werknemers zou naar mijn mening gelijkheid op de werkvloer moeten bestaan, ook ten aanzien van de fiscale behandeling van inwoners en niet-inwoners. Dit betekent dat de huidige invloed van de woonplaats hierop moet worden verminderd, aangezien dit momenteel het centrale aanknopingspunt is voor het verschil in belastingheffing over het inkomen van deze groepen.

Dit betekent echter niet dat de woonplaats als zodanig dient te vervallen binnen het internationale belastingrecht. Het wegnemen van de discriminatoire werking van de woonplaats kan naar mijn mening namelijk voldoende plaatsvinden binnen het bestaande kader van de belastingverdragen, waarbij de woonplaats bijvoorbeeld van belang is voor de personele reikwijdte van een belastingverdrag en een allocatiefunctie vervult bij de verdeling van de heffingsrechten. Voor inkomsten uit dienstbetrekking (art. 15 OESO-modelverdrag) is hierbij momenteel *de facto* de hoofdregel dat dergelijk inkomen belastbaar is in de staat waarin de dienstbetrekking wordt uitgeoefend (behoudens de 183-dagenregeling). Dit sluit dan ook reeds aan bij het zogeheten oorsprongsbeginsel, dat ik onderschrijf, waarbij de plaats van de uitvoering van de dienstbetrekking wordt beschouwd als het relevante aanknopingspunt voor de belastingheffing over het hiermee verdiende inkomen. Fiscale gelijkheid op de werkvloer moet in dit verband naar mijn mening ook worden beschouwd naar de plaats waar de arbeid feitelijk wordt verricht. Mijns inziens kan de allocatiefunctie van de woonplaats vooralsnog zonder grote problemen worden behouden. Dit staat

128 Anders gezegd: niet in de (bijzondere) situatie waarin de bronstaat slechts een beperkt heffingsrecht heeft ten aanzien van de arbeidsinkomsten (bijvoorbeeld maximaal een bepaald belastingpercentage mag heffen over de desbetreffende inkomsten). In die gevallen is het primaire heffingsrecht namelijk verdeeld tussen de woon- en bronstaat en gaat het niet louter om de methode ter voorkoming van dubbele belasting.

129 Dit betekent ook dat indien geen belastingverdrag ter voorkoming van dubbele belasting is gesloten, de richtlijn niet voorziet in een beperking van het heffingsrecht van de woonstaat.

afschaffing van de discriminatoire werking ervan met betrekking tot de belastingheffing naar volledige draagkracht namelijk niet in de weg.

Voor de werking van de interne markt is het wenselijk dat inwoners en niet-inwoners, na de vaststelling c.q. verdeling van de heffingsbevoegdheid met inachtneming van de belastingverdragen, op gelijke wijze in de belastingheffing moeten worden betrokken door de lidstaten (met inachtneming van hun volledige fiscale draagkracht). De gelijkheid op de werkvloer die op deze wijze ontstaat dient vervolgens te worden geëerbiedigd door de woonstaat, hetgeen betekent dat deze lidstaat de vrijstellingsmethode dient toe te passen voor inkomsten die op grond van een belastingverdrag onbepaald ter heffing zijn toegewezen aan een andere staat. Ten aanzien van de mogelijkheid tot grensoverschrijdende verliesverrekening zou mijns inziens eveneens een nationale behandeling moeten worden verleend door de lidstaten. Aldus zouden werknemers in alle lidstaten waarin zij belastbaar arbeidsinkomen verwerven worden belast met inachtneming van hun volledige fiscale draagkracht (ongeacht hun woonplaats).

Een dergelijke gelijke fiscale behandeling van inwoners en niet-inwoners kan worden gerealiseerd door middel van een stelsel dat voorziet in woonplaatsafhankelijke belastingheffing naar draagkracht van buitenlandse belastingplichtigen. Een dergelijk stelsel is gebaseerd op het uitgangspunt dat inwoners en niet-inwoners wel degelijk objectief vergelijkbare gevallen zijn, voor zover beide groepen in een lidstaat aan belastingheffing zijn onderworpen. Toepassing van woonplaatsafhankelijke belastingheffing leidt om meerdere redenen tot een betere belastingheffing naar draagkracht van grensoverschrijdende werknemers dan onder het huidige recht wordt bereikt.

Ten eerste wordt bij woonplaatsafhankelijke belastingheffing het belastingtarief in iedere staat vastgesteld op basis van het wereldinkomen van de belastingplichtige. Hierdoor ontsnapt het inkomen buiten de woonstaat niet langer aan progressieve belastingheffing (zoals thans regelmatig het geval is bij toepassing van de vrijstellingsmethode). Aldus wordt een belastingplichtige voor zijn gehele wereldinkomen belast met inachtneming van zijn volledige fiscale draagkracht. Hierdoor genieten belastingplichtigen niet langer een ongerechtvaardigd progressievoordeel in de werkstaat. Dit effect zal naar verwachting ertoe leiden dat de belastingopbrengsten van de lidstaten zouden toenemen onder het door mij beoogde stelsel.

Ten tweede verlenen in een dergelijk stelsel de verschillende staten ieder een evenredig deel van de aftrekposten die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie. Deze benadering sluit aan bij het Unierechtelijke beginsel van gelijke behandeling. Daarnaast wordt op gelijke wijze als bij een inwoner rekening gehouden met negatieve inkomsten uit buitenlandse bronnen. Aldus wordt het inkomen belast tegen hetzelfde effectieve tarief als een inwoner. Hierdoor respecteert het systeem van woonplaatsafhankelijke belastingheffing de samenhang tussen de (hoogte van de) tarieven en de (omvang van de) aftrekposten binnen een belastingstelsel.

Ten derde biedt het stelsel niet-inwoners de keuzemogelijkheid tussen (i) toepassing van woonplaatsafhankelijke belastingheffing naar draagkracht (inwonerbehandeling) en (ii) een reguliere behandeling als buitenlandse belastingplichtige. Op deze manier heeft een niet-inwoner de keuze tussen een gelijke behandeling en een praktisch eenvoudigere behandeling (reguliere buitenlandse belastingplicht).

Naar mijn mening is het wenselijk dat een Richtlijn wordt voorgesteld op grond waarvan de bovenstaande woonplaatsonafhankelijke belastingheffing naar draagkracht kan worden gerealiseerd binnen de EU. Mijn voorstel hiertoe bouwt verder op een onderdeel uit een eerder richtlijnvoorstel van de Europese Commissie uit 1979 met betrekking tot de fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers en Van Raad's model van fractionele belastingheffing. Mede gezien de ontwikkelingen van (de uitleg van) het primaire Unierecht sindsdien, is naar mijn mening de tijd aangebroken voor een nieuw voorstel tot dergelijk secundair Unierecht.

Mijn richtlijnvoorstel strekt tot een grote mate van nationale behandeling van niet-inwoners ten aanzien van hun volledige fiscale draagkracht. Dit conform het geschetste ideaalbeeld van fiscale gelijkheid op de werkvloer.

Het beschreven voorstel inzake woonplaatsonafhankelijke belastingheffing naar draagkracht is verenigbaar met het volkenrecht en inpasbaar in het huidige belastingverdragen-netwerk (deel I). Daarnaast beantwoordt het aan de vereisten die volgen uit het primaire Unierecht, zoals uitgelegd door het Hof van Justitie (deel II). In het bijzonder wordt verzekerd dat de persoonlijke en gezinssituatie c.q. volledige fiscale draagkracht volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen.

Woonplaatsonafhankelijke belastingheffing naar draagkracht zou een stap voorwaarts betekenen voor de interne markt, aangezien onder dit stelsel, anders dan thans het geval is, fiscale voordelen op gelijke wijze aan inwoners en niet-inwoners worden verleend. Hierdoor ontstaat meer gelijkheid op de Europese arbeidsmarkt. Dit is belangrijk ter verbetering van de (onverstoorde) marktwerking binnen de EU ten aanzien van deze productiefactor. Het is tevens geheel in lijn met de ambitie van de Europese Commissie om te komen tot dezelfde beloning voor hetzelfde werk op dezelfde werkplek.

Concluderend kan ten aanzien van het tweede deel van de onderzoeksvraag worden gesteld dat de rol van de woonplaats binnen het internationale belastingrecht niet volledig hoeft te worden opgeheven om het vrije verkeer van werknemers beter te laten functioneren. De distributieve functie van de woonplaats binnen de belastingverdragen kan dan ook worden gehandhaafd; de discriminerende werking ervan dient echter te verdwijnen. Dit betekent dat, na de vaststelling c.q. verdeling van de heffingsbevoegdheid met inachtneming van de belastingverdragen, inwoners en niet-inwoners op gelijke wijze in de belastingheffing moeten worden betrokken door de lidstaten. De behandeling naar fiscale draagkracht met betrekking tot dit inkomen dient aldus onafhankelijk van de woonplaats te worden vastgesteld binnen de belastingstelsels.

DEEL IV: CONCLUSIES

Samenvatting, conclusies en aanbeveling

De grenzen van de bevoegdheid van staten om directe belastingen te heffen worden bepaald door het internationaal gewoonterecht (volkenrecht) en de daarop gebaseerde belastingverdragen. Hierbij is de fiscale jurisdictie die staten kunnen uitoefenen afhankelijk van de persoonlijke of territoriale band die bestaat met de belastingplichtige (nationaliteit of woonplaats) en het territoir waarbinnen het (bron)inkomen wordt verworven. Binnen deze kaders zijn staten in beginsel vrij om te bepalen in hoeverre en op welke wijze zij gebruikmaken van hun soevereine rechten om belasting te heffen.

In het internationale belastingrecht worden inwoners en niet-inwoners thans op verschillende wijze in de belastingheffing betrokken. Inwoners worden hierbij doorgaans voor hun wereldwijde inkomen belast (onbeperkte belastingplicht), terwijl niet-inwoners slechts aan belastingheffing worden onderworpen voor zover zij inkomen uit specifieke bronnen in de bronstaat genieten (beperkte belastingplicht). Als gevolg van dit verschil in systematiek wordt in de bronstaat voor niet-inwoners in beginsel (i) het belastingtarief slechts vastgesteld op basis van het bronstaatincome, (ii) geen rekening gehouden met hun persoonlijke en gezinssituatie en (iii) grensoverschrijdende verliesverrekening niet toegestaan. De fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers verschilt aldus aanzienlijk ten opzichte van belastingplichtigen die woonachtig en werkzaam zijn binnen één staat. Meer in algemene zin wordt bij niet-inwoners in beginsel weinig tot geen rekening gehouden met hun subjectieve draagkracht. Afhankelijk van de omstandigheden betalen zij hierdoor potentieel aanzienlijk meer of minder belasting in vergelijking met hun directe collega's die in de andere staat woonachtig zijn. Dit ondanks dat zij hetzelfde brutoloon verdienen en hun werkzaamheden op dezelfde locatie(s) uitvoeren. Deze gevolgen van het internationale belastingrecht met betrekking tot de inaanmerkingneming van de fiscale draagkracht zijn beschreven in deel I. In deel II van dit proefschrift is geanalyseerd in hoeverre dit onderscheid op grond van woonplaats verenigbaar is met het *acquis communautaire* of, negatief geformuleerd, leidt tot (verboden) discriminaties c.q. beperkingen van het Unierecht (geldend recht). Vervolgens is in deel III een (richtlijn) voorstel gedaan om het verschil in fiscale behandeling tussen inwoners en niet-inwoners te verkleinen (wenselijk recht).

Centrale vraag

De centrale vraag van dit proefschrift is in hoeverre bij de belastingheffing van natuurlijke personen ten aanzien van grensoverschrijdende arbeid het klassieke onderscheid in fiscale behandeling op grond van woonplaats verenigbaar is met het (huidige) Unierecht

en in hoeverre het zou moeten worden verlaten ter bevordering van het vrije verkeer van werknemers binnen de EU.

Beantwoording onderzoeksvraag (eerste deelvraag: geldend recht)

Het eerste deel van deze onderzoeksvraag is beantwoord in deel I en II (hoofdstuk 2 tot en met 8), waarin is geanalyseerd in hoeverre het onderscheid op grond van woonplaats ter zake van de fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers verenigbaar is met het huidige Unierecht (intern perspectief, beoordeling op grond van het geldende recht).

Het is in dit kader vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat hoewel de directe belastingen tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, deze niettemin verplicht zijn die bevoegdheid in overeenstemming met het Unierecht uit te oefenen. Ook bij de fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers dienen lidstaten derhalve onder meer het vrije verkeer van werknemers te eerbiedigen. Dit beperkt derhalve de soevereiniteit van de lidstaten.

Bij de beoordeling of een nationale maatregel in strijd is met het vrije verkeer hanteert het Hof van Justitie een vast beslisschema. Allereerst gaat het Hof na of een belanghebbende toegang heeft tot het vrije verkeer van werknemers. Indien een EU-onderdaan kwalificeert als werknemer en sprake is van een grensoverschrijdende economische activiteit, dan is hieraan voldaan. Economisch inactieven, bijvoorbeeld gepensioneerden, kunnen een beroep doen op het vrije verblijfsrecht voor burgers van de Unie; hiervoor is geen economische activiteit vereist. Zogenaemde 'interne situaties' vallen echter buiten het toepassingsbereik van de verkeersvrijheden, wegens gebrek aan voldoende aanknopingspunten met het Unierecht.

Vervolgens stelt het Hof vast of een nationale maatregel een beperking van het vrije verkeer inhoudt. Beperkingen kunnen globaal worden onderverdeeld in de volgende categorieën: directe en indirecte discriminaties naar nationaliteit en belemmeringen met en zonder onderscheid. Wanneer is vastgesteld dat een bepaalde nationale maatregel het vrije verkeer beperkt, wordt nagegaan of deze beperking kan worden gerechtvaardigd op basis van de verdragsexcepties (geschreven rechtvaardigingsgronden) dan wel op basis van de zogenaemde *rule of reason* (ongeschreven rechtvaardigingsgronden: 'dwingende redenen van algemeen belang'). Een rechtvaardigingsgrond, geschreven of ongeschreven, wordt slechts geaccepteerd indien deze geschikt is voor de verwezenlijking van het nagestreefde doel (geschiktheidsvereiste) en niet verder gaat dan noodzakelijk is voor het bereiken van dat doel (proportionaliteitsvereiste). In de fiscale jurisprudentie inzake het vrije verkeer van werknemers zijn rechtvaardigingsgronden slechts bij uitzondering gehonoreerd.

Een belangrijk onderdeel bij de beoordeling of het Unierecht zich verzet tegen een bepaalde maatregel, is de vraag of sprake is van (een ongelijke behandeling van) objectief vergelijkbare gevallen. Het is in dit kader vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat bij de directe belastingen de situatie van inwoners en niet-inwoners in het algemeen niet vergelijkbaar is. Deze rechtsregel geldt echter niet ten aanzien van belastingfaciliteiten die rechtstreeks verbonden zijn aan de activiteiten in de werkstaat (het aldaar belastbare arbeidsinkomen). Niet-inwoners zijn hierdoor, ongeacht het gedeelte van het inkomen dat zij in de werkstaat verwerven, onder meer gerechtigd tot kostenaf trek ten aanzien van (arbeids)inkomen in de werkstaat en toepassing van gelijke belastingtarieven als inwoners (*objectgebonden belastingvoordelen*).

Ten aanzien van objectgebonden belastingvoordelen bestaat objectieve vergelijkbaarheid indien sprake is van een *rechtstreeks verband* tussen de belastbare activiteit in de bronstaat en de gemaakte kosten c.q. belastingfaciliteit. Hierbij speelt het territorialiteitsbeginsel een belangrijke rol: de mate van onderworpenheid in de bronstaat is in dit kader bepalend voor de mate van vergelijkbaarheid. Voor zover activiteiten van een niet-inwoner in de belastingheffing worden betrokken, dienen hiermee rechtstreeks verbonden lasten op gelijke voet in aftrek te worden toegelaten. Hieronder wordt verstaan: 'de wegens deze activiteit gemaakte kosten, die dus voor de uitoefening van deze activiteit noodzakelijk zijn'. Dit is een ruim begrip. Naast de direct toerekenbare kosten, betreft dit ook het aandeel in de algemene kosten dat kan worden beschouwd als noodzakelijk voor de desbetreffende activiteit. In de mate dat een niet-inwoner voor zijn arbeidsinkomen belastbaar is in de werkstaat, is hij derhalve objectief vergelijkbaar ten aanzien van de belastingvoordelen die rechtstreeks verbonden zijn met die werkzaamheden.

De beoordeling of een niet-inwoner met betrekking tot de fiscale behandeling van het object van heffing wordt gediscrimineerd, vindt bij de huidige stand van de rechtspraak per element plaats. Grondslag en belastingtarief worden hierbij afzonderlijk beoordeeld door het Hof van Justitie. Een nadelige behandeling bij de vaststelling van de grondslag (bijvoorbeeld weigering van kostenaftrek) kan derhalve niet worden gecompenseerd door een eventueel lager tarief voor niet-inwoners. De rechtspraak liet in het verleden overigens een wisselend beeld zien op dit punt. Mijns inziens is de afzonderlijke beoordelingswijze thans echter geldend recht, in ieder geval ten aanzien van de fiscale behandeling van arbeidsinkomen van niet-inwoners.

Een nadelige behandeling door de werkstaat ten aanzien van objectgebonden belastingvoordelen kan onder omstandigheden wel worden geneutraliseerd op grond van een belastingverdrag. Uit de rechtspraak volgt namelijk dat een discriminerende heffing door de bronstaat kan worden geneutraliseerd indien de desbetreffende buitenlandse belasting, op grond van een belastingverdrag, in de woonstaat in casu *feitelijk* volledig kan worden verrekend. De ratio hierachter is dat de bronstaat in dat geval het probleem – de nadelige behandeling van de niet-inwoner – volledig heeft opgelost.

Ten aanzien van de belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie volgt het Hof van Justitie echter een andere lijn (*subjectgebonden belastingvoordelen*). Ten aanzien van de subjectgebonden belastingvoordelen zijn niet-inwoners namelijk in beginsel niet vergelijkbaar met inwoners, behoudens gevallen waarin sprake is van een zogenoemde 'Schumacker-situatie'. Hierdoor zijn lidstaten als uitgangspunt niet verplicht om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van niet-inwoners. De gedachte hierachter is dat de woonstaat in de regel in staat is om de belastingvoordelen in verband met de persoonlijke en gezinssituatie volledig te verlenen.

Uit de rechtspraak volgt dat voor het optreden van een Schumacker-situatie beslissend is dat de woonstaat de persoonlijke en gezinssituatie van een belastingplichtige voor de belastingheffing niet (volledig) in aanmerking kan nemen wegens gebrek aan voldoende belastbaar inkomen, terwijl met die situatie in een werkstaat wel rekening kan worden gehouden omdat hij daar voldoende inkomen ontvangt. De reikwijdte van de Schumacker-doctrine is gepreciseerd tot alle belastingvoordelen die verband houden met de fiscale draagkracht van de belastingplichtige (de 'volledige fiscale draagkracht'). Anders dan bij de objectgebonden belastingvoordelen vindt deze beoordeling niet per element plaats

(grondslag en belastingtarief), maar geldt dat een dergelijke niet-inwoner *in totaliteit* niet zwaarder mag worden belast dan een objectief vergelijkbare inwoner. Dit betekent mijns inziens dat lidstaten in Schumacker-situaties in beginsel gehouden zijn niet-inwoners een volledig gelijke fiscale behandeling te verlenen ten opzichte van inwoners.

Er bestaat echter nog altijd geen volledige duidelijkheid over de omstandigheden waaronder een niet-inwoner met inachtneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie dient te worden belast. Desalniettemin kan naar mijn mening aan de jurisprudentie een tweetal Schumacker-criteria worden ontleend om de objectieve vergelijkbaarheid van niet-inwoners in dit kader vast te stellen: (i) het woonstaatscriterium en (ii) het inkomenscriterium.

Om in de werkstaat in aanmerking te komen voor een inwonerbehandeling ten aanzien van de subjectgebonden belastingvoordelen is ten eerste vereist dat de lidstaat waarin een belastingplichtige woonachtig is geen rekening kan houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie, althans dat de hiermee verbonden belastingvoordelen niet volledig kunnen worden geëffectueerd. Dit wegens onvoldoende belastbare grondslag c.q. verschuldigde belasting in de woonstaat, terwijl de belastingvoordelen in verband met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige evenmin kunnen worden vergolden bij zijn partner (woonstaatscriterium).

Ten tweede is vereist dat het inkomen geheel of gedeeltelijk aan de werkstaat ter heffing is toegewezen en aldaar wordt belast (inkomenscriterium). Een minimumgrens in de vorm van een percentage kan niet aan de jurisprudentie worden ontleend. Als aan het woonstaatscriterium wordt voldaan, geldt mijns inziens het volgende. Indien in één werkstaat belastbaar inkomen wordt genoten, dan is deze staat gehouden de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen (volledig). Als het inkomen echter in meerdere werkstaten wordt verdiend, dan bestaat deze verplichting voor ieder van de werkstaten (voor zover dit lidstaten zijn), naar evenredigheid van het aldaar belastbare inkomen. Het inkomenscriterium vervult in dit verband *de facto* een toewijzingsregel ter bepaling door welke lidstaat of lidstaten de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking moet worden genomen in Schumacker-situaties.

Bij de beoordeling van de Schumacker-criteria worden inkomsten die naar hun aard geen belastbaar inkomen vormen buiten beschouwing gelaten omdat die geen onderdeel van de grondslag zijn waarop de belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie kunnen worden verleend. Daarnaast dient het gehele belastingjaar in ogenschouw te worden genomen bij de vaststelling van de objectieve vergelijkbaarheid in het kader van deze jurisprudentie.

De Schumacker-rechtspraak schrijft aldus voor onder welke voorwaarden Unierechtelijke verplichtingen ten aanzien van de inachtneming van de persoonlijke en gezinssituatie rusten op de woonstaat respectievelijk de werkstaat.

Uit de jurisprudentie van het Hof volgt dat de verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen als uitgangspunt slechts op de woonstaat rust. Deze lidstaat dient de belastingvoordelen die verbonden zijn met de persoonlijke en gezinssituatie als uitgangspunt volledig te verlenen, meer in het bijzonder door deze aftrekposten volledig toe te rekenen aan het binnenlandse inkomen c.q. in aftrek te brengen

op de belasting die is verschuldigd over de binnenlandse inkomsten. Op deze hoofdregel bestaan drie uitzonderingen:

1. de belastingplichtige bevindt zich in een Schumacker-situatie, waardoor de verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige in aanmerking te nemen op grond van het Unierecht op de werkstaat (of werkstaten) rust (Schumacker-exceptie);
2. de werkstaat is op grond van een belastingverdrag gehouden de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige in aanmerking te nemen (bilaterale De Groot-exceptie);
3. de werkstaat verleent op basis van zijn nationale wetgeving eenzijdig belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige (unilaterale De Groot-exceptie).

De woonstaat is slechts ontheven van zijn verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie volledig in aanmerking te nemen *voor zover* een werkstaat op grond van het Unierecht of een belastingverdrag verplicht is deze in aanmerking te nemen dan wel de hiermee verbonden belastingvoordelen unilateraal verleent (onder voorwaarden).

Binnen het beslisschema van het Hof van Justitie worden de bovengenoemde uitzonderingen niet op dezelfde wijze toegepast. De eerste uitzondering, de Schumacker-exceptie, wordt namelijk behandeld in het kader van de vaststelling van de *objectieve vergelijkbaarheid* (bij de beoordeling of sprake is van een beperking van het vrije verkeer). De tweede en derde uitzondering, de twee De Groot-excepties, zijn anders van aard en worden behandeld in het kader van de rechtvaardigingsgronden. De woonstaat kan de weigering van de subjectgebonden belastingvoordelen onder omstandigheden namelijk *rechtvaardigen* indien de werkstaat, op basis van een belastingverdrag of unilateraal, de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking neemt. Dit op grond van de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid en de voorkoming van dubbele (verlies)af trek als dwingende redenen van algemeen belang.

Voor alle gevallen geldt als vereiste dat de belastingplichtige ervan moet worden *verzekerd* dat zijn persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk *volledig en naar behoren* in aanmerking wordt genomen. Met betrekking tot de Schumacker-exceptie volgt de verzekering dat de persoonlijke en gezinssituatie volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen uit het Unierecht. Ten aanzien van de bilaterale De Groot-exceptie vindt deze verzekering plaats op grond van het van toepassing zijnde belastingverdrag. Voor een beroep op de unilaterale De Groot-exceptie is hiervoor echter vereist dat de woonstaat een *onderling verband* legt tussen (i) de weigering van de subjectgebonden belastingvoordelen onder zijn wetgeving en (ii) de omstandigheid dat de werkstaat op dit punt rekening houdt met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige.

Indien een belastingplichtige aan de Schumacker-criteria voldoet, gaat de Unierechtelijke verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen over op de werkstaat (of werkstaten). Wanneer sprake is van een klassieke Schumacker-situatie (één werkstaat), bestaat ten aanzien van de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie objectieve vergelijkbaarheid met een inwoner van de werkstaat. In dergelijke gevallen is de werkstaat als gevolg hiervan gehouden de persoonlijke en gezinssituatie in beginsel volledig in acht te nemen en de belastingplichtige een inwonerbehandeling te verlenen. Hier staat tegenover dat de woonstaat dan in principe van deze verplichting is ontheven. Met betrekking tot de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie

bestaat in dat geval in beginsel namelijk geen objectieve vergelijkbaarheid meer met andere inwoners van de woonstaat (die hun inkomsten binnenlands verwerven).

Bij de vaststelling van de verplichtingen van een werkstaat in een Schumacker-situatie zijn eventuele belastingvoordelen die door andere staten worden verleend mijns inziens slechts van belang in het kader van de rechtvaardigingsgronden. Dit overeenkomstig de benadering die uit het De Groot-arrest volgt ten aanzien van de verplichtingen van de woonstaat. Lidstaten, waaronder werkstaten in Schumacker-situaties, dienen immers te verzekeren dat de persoonlijke en gezinssituatie van een grensoverschrijdende werknemer volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen. In dit kader zou een werkstaat in een klassieke Schumacker-situatie derhalve als uitgangspunt alle belastingvoordelen moeten verlenen (inwonerbehandeling). De werkstaat mag hierbij mijns inziens terugtreden voor zover een andere lidstaat rekening houdt met de persoonlijke en gezinssituatie, mits dit laatste is verzekerd middels een belastingverdrag hetzij de weigering van de subjectgebonden belastingvoordelen plaatsvindt op grond van een onderling verband in de wetgeving van de werkstaat. In mijn visie betreft dit aldus een logische en symmetrische toepassing van de bilaterale en unilaterale De Groot-excepties uit de rechtspraak.

In Schumacker-situaties geldt tevens een verplichting tot nationale behandeling met betrekking tot grensoverschrijdende verliesverrekening (aftrek van negatieve inkomsten uit een buitenlandse bron). Mijns inziens kan het uitsluiten en/of later terugnemen van buitenlandse verliezen, net als bij inwoners, ook in Schumacker-situaties onder voorwaarden worden gerechtvaardigd. Dit mits inwoners geen voordeligere behandeling genieten. Meer in algemene zin zijn de lidstaten naar mijn mening vrij om ook in Schumacker-situaties bijvoorbeeld een objectvrijstelling of een vrijstellingsmethode (met progressie- en/of grondslagvoorbehoud) te hanteren ter voorkoming van dubbele belasting, mits de nadere vereisten uit de rechtspraak worden geëerbiedigd (waaronder die ten aanzien van definitieve verliezen).

Concluderend kan ten aanzien van het eerste deel van de onderzoeksvraag worden gesteld dat het klassieke onderscheid in fiscale behandeling op grond van woonplaats bij de belastingheffing van natuurlijke personen ten aanzien van grensoverschrijdende arbeid in beginsel verenigbaar is met het huidige Unierecht. Dit geldt althans met betrekking tot het algemene onderscheid in onderworpenheid op grond van woonplaats (onbeperkte versus beperkte belastingplicht) alsmede ten aanzien van de belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie c.q. de volledige fiscale draagkracht. Laatstgenoemde voordelen mogen als uitgangspunt worden geweigerd aan niet-inwoners (i.e. behoudens Schumacker-situaties). Met betrekking tot belastingvoordelen die rechtstreeks verbonden zijn met economische activiteiten in de werkstaat alsmede ten aanzien van het toepasselijke belastingtarief dient aan niet-inwoners echter wel een gelijke (of voordeligere) behandeling te worden verleend. Dit zijn de belangrijkste vereisten die het Unierecht thans stelt aan de fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers (inwoners versus niet-inwoners). In essentie kan onder het huidige *acquis communautaire* het onderscheid in fiscale behandeling op grond van de woonplaats van natuurlijke personen als hoofdregel dan ook blijven voortbestaan, in de zin dat lidstaten bij de belastingheffing van niet-inwoners in beginsel in mindere mate rekening behoeven te houden met hun fiscale draagkracht dan bij inwoners. Hierdoor is in dit kader momenteel derhalve slechts in beperkte mate sprake van een gelijke behandeling op de werkvloer.

Beantwoording onderzoeksvraag (tweede deelvraag; wenselijk recht)

Het is de vraag of de hierboven beschreven uitkomst onder het geldende recht (deel I en II, hoofdstuk 2 tot en met 8) wenselijk is voor het functioneren van de gemeenschappelijke markt van de Europese Unie. Dit tweede deel van de onderzoeksvraag is beantwoord in deel III (hoofdstuk 9 en 10), waarbij is geanalyseerd in hoeverre bij de belastingheffing van grensoverschrijdende werknemers het klassieke onderscheid in fiscale behandeling op grond van woonplaats zou moeten worden verlaten ter bevordering van het vrije verkeer van werknemers binnen de EU (normatief perspectief, formulering van wenselijk recht).

Anders dan in verschillende eerdere onderzoeken is in deze dissertatie daarbij de nadruk niet zozeer gelegd op het wegnemen van de drempels die internationaal actieve werknemers ervaren, maar onderzocht welke benadering de voorkeur verdient om (fiscale) gelijkheid te creëren op de Europese arbeidsmarkt en economische ontwikkeling te stimuleren. In dit kader is bijzondere aandacht besteed aan de vraag of voor grensoverschrijdende werknemers gelijkheid dient te bestaan met de collega op de werkvloer (gelijke fiscale behandeling ten opzichte van belastingplichtigen die wonen in de werkstaat) of met de buurman (gelijke behandeling ten opzichte van belastingplichtigen die werken in de woonstaat). In afwijking van andere onderzoeken dient mijns inziens, met inachtneming van onder meer de economische theorie inzake belastingneutraliteit, een principiële keuze te worden gemaakt voor één van de genoemde benaderingen. Dit acht ik cruciaal aangezien tot op heden, mede door het gebrek aan een dergelijke keuze, een duidelijke visie lijkt te ontbreken als het gaat om de belastingheffing van grensoverschrijdende werknemers binnen de EU.

In dit verband heb ik geconcludeerd dat de fiscale behandeling van werknemers, meer specifiek of zij worden belast met inachtneming van hun volledige fiscale draagkracht, niet langer afhankelijk dient te zijn van hun woonplaats.

Gelijkheid op de werkvloer, zogenoemde arbeidimportneutraliteit, is naar mijn mening namelijk wenselijk, hetgeen zowel kan worden onderbouwd vanuit de economische theorie als vanuit de beginselen van de interne markt van de Europese Unie. Bij arbeidimportneutraliteit zou belastingneutraliteit bestaan tussen binnen en buiten een lidstaat woonachtige werknemers, waarmee wordt bevorderd dat deze groepen op gelijke voet concurreren op de Europese arbeidsmarkt ('dezelfde belastingdruk bij hetzelfde loon op dezelfde werkplek'). Met andere woorden: er zou fiscale gelijkheid bestaan in de werkstaat. Dit sluit tevens aan het Unierechtelijke beginsel van gelijke behandeling, hetgeen een verplichting inhoudt voor de lidstaten om buitenlandse individuen en ondernemingen onder gelijke voorwaarden toe te laten tot hun nationale markt. De door mij beoogde benadering is tevens in lijn met andere voor het vrije verkeer van werknemers relevante rechtsgebieden, waaronder het arbeids- en socialezekerheidsrecht, waarbij het werklandbeginsel door de Uniewetgever reeds als leidend principe is omarmd. Mijns inziens dient in het verlengde hiervan tevens fiscale gelijkheid op de werkvloer te worden gecreëerd.

Aldus zou de effectieve belastingdruk ter zake van het in de werkstaat belastbare deel van het arbeidsinkomen voor inwoners en niet-inwoners op gelijke wijze moeten worden bepaald. De gelijkheid op de werkvloer die op deze wijze ontstaat dient vervolgens te worden geëerbiedigd door de woonstaat, hetgeen betekent dat deze lidstaat de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud dient toe te passen voor inkomsten die op grond van een belastingverdrag onbeperkt ter heffing zijn toegewezen aan een andere

staat. Toepassing van de verrekeningsmethode zou de gelijkheid op de werkvloer immers potentieel alsnog verstoren, hetgeen moet worden voorkomen. In mijn visie zouden werknemers in alle lidstaten waarin zij belastbaar arbeidsinkomen verwerven worden belast met inachtneming van hun volledige fiscale draagkracht conform de desbetreffende nationale belastingstelsels en, meer in algemene zin, vanuit fiscaal oogpunt op gelijke voet concurreren in de werkstaat (ongeacht hun woonplaats).

Dit betekent overigens niet dat de rol van de woonplaats volledig dient te vervallen binnen het internationale belastingrecht. Het wegnemen van de discriminatoire werking van de woonplaats kan naar mijn mening namelijk voldoende plaatsvinden binnen het bestaande kader van de belastingverdragen, waarbij de woonplaats bijvoorbeeld van belang is voor de personele reikwijdte van een belastingverdrag. De woonplaats vervult daarnaast een allocatiefunctie bij de verdeling van de heffingsrechten. Voor inkomsten uit dienstbetrekking (art. 15 OESO-modelverdrag) is het *de facto* echter reeds de hoofdregel dat dergelijk inkomen belastbaar is in de staat waarin de dienstbetrekking wordt uitgeoefend (behoudens de 183-dagenregeling). Dit sluit aan bij het zogeheten oorsprongsbeginsel, dat ik onderschrijf, waarbij de plaats van de uitvoering van de dienstbetrekking wordt beschouwd als het relevante aanknopingspunt voor de belastingheffing over het hiermee verdiende inkomen. Gelijkheid op de werkvloer moet in dit verband naar mijn mening ook worden beschouwd naar de plaats waar de arbeid feitelijk wordt verricht. Een werknemer die gedeeltelijk thuiswerkt (in zijn woonstaat) is ten aanzien van (de toewijzingsregels voor) de belastingheffing over het hiermee verbonden inkomen naar mijn mening dan ook niet vergelijkbaar met een collega die gedurende de desbetreffende dagen in de andere staat (op kantoor) werkzaam is. Alles overziende ben ik van mening dat de huidige allocatiefunctie van de woonplaats vooralsnog evenzeer zonder grote problemen kan worden behouden. Dit staat afschaffing van de discriminatoire werking ervan met betrekking tot de heffing naar volledige draagkracht namelijk niet in de weg.

Het huidige Unierecht voorziet hierin echter nog onvoldoende. Mijs inziens wordt dit deels veroorzaakt door het feit dat de Schumacker-rechtspraak van het Hof van Justitie is gebaseerd op een aantal onjuiste veronderstellingen en mede hierdoor tekortschiet.

Ten eerste is deze jurisprudentie gebaseerd op het incorrecte uitgangspunt dat inwoners en niet-inwoners, ten aanzien van belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie, in beginsel geen objectief vergelijkbare gevallen zijn. Het feit dat een niet-inwoner slechts een gedeelte van zijn inkomen in een andere lidstaat verwerft, is mijs inziens, anders dan het Hof meent, geen reden om hem bepaalde belastingvoordelen *volledig* te onthouden. Ook het argument dat de werkstaat de informatie ontbeert om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen is ongeldig, aangezien de Richtlijn inzake wederzijdse bijstand hierin voorziet. Het feit dat lidstaten ten aanzien van niet-inwoners in de regel beschikken over een beperkte(re) belastingjurisdictie kan niet worden ontkend, maar dit staat er niet aan in de weg dat zij de persoonlijke en gezinssituatie van niet-inwoners desgevraagd in aanmerking kunnen nemen teneinde de belastingschuld te verlagen. Dit kan mijs inziens het in dit kader door het Hof geaccepteerde onderscheid dan ook evenmin rechtvaardigen.

Ten tweede miskent het Hof van Justitie de werking van de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud. Deze methode ter voorkoming van dubbele belastingheffing heeft slechts tot gevolg dat het inkomen dat is toegewezen aan de woonstaat effectief wordt

belast tegen het toepasselijke progressieve tarief. Het vrijgestelde inkomen van de werkstaat echter niet, dat 'ontsnapt' daardoor wel degelijk aan de progressieregel. De vergelijking die het Hof maakt in de arresten Asscher en Gerritse, waarin het beperkte broninkomen van een niet-inwoner (in verhouding tot zijn wereldinkomen) wordt vergeleken met een inwoner waarvan dit het volledige wereldinkomen omvat, is dan ook gebaseerd op een onjuist uitgangspunt. Ten aanzien van de tariefstoepassing leidt deze benadering hierdoor juist tot een gelijke behandeling van *ongelijke* gevallen. Daarenboven is de methodiek van de voorkoming van dubbele belasting die de woonstaat hanteert naar mijn mening niet van belang voor de vaststelling of sprake is van objectief vergelijkbare gevallen in de werkstaat. De tariefsvergelijking die mijns inziens gemaakt zou moeten worden is of het inkomen in de bronstaat zwaarder wordt belast dan wanneer het tarief zou zijn vastgesteld op dezelfde wijze als een inwoner (inclusief eventueel progressievoorbehoud).

Ten derde gaat het Hof van Justitie voorbij aan de samenhang tussen de (hoogte van de) tarieven en de (omvang van de) aftrekposten binnen een belastingstelsel. Het Hof verplicht de woonstaat om volledig rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie, terwijl de werkstaat dergelijke tegemoetkomingen aan niet-inwoners mag onthouden (behoudens Schumacker-situaties). De samenhang van een belastingstelsel dat heft naar draagkracht wordt echter verbroken indien deze componenten asymmetrisch over verschillende lidstaten worden gespreid. Lidstaten zouden faciliteiten die verbonden zijn aan de persoonlijke en gezinssituatie dan ook, in tegenstelling tot wat het Hof heeft beslist, in gelijke mate moeten verlenen aan zowel inwoners als niet-inwoners (op evenredige basis). Hierdoor zou een grensoverschrijdende werknemer in zowel de woonstaat als de werkstaat worden belast tegen het effectieve tarief dat aansluit bij zijn volledige draagkracht.

De Schumacker-doctrine van het Hof van Justitie leidt hierdoor mijns inziens onvoldoende tot een gelijke behandeling van grensoverschrijdende werknemers. Daarnaast moet worden erkend dat de bevoegdheden van het Hof niet onbegrensd zijn en dat bepaalde wijzigingen alleen door middel van nader secundair Unierecht kunnen worden bereikt. Het verplicht voorschrijven van de vrijstellingsmethode als de toepasselijke methode ter voorkoming van dubbele belasting, hetgeen ik bepleit, zou bijvoorbeeld van de zijde van de Uniewetgever moeten komen. De door mij beoogde arbeidimportneutraliteit zou derhalve ook op lange termijn niet volledig kunnen worden gerealiseerd door middel van negatieve integratie, maar vereist nieuwe wetgevingsinitiatieven.

Een meer gelijke fiscale behandeling van inwoners en niet-inwoners kan worden gerealiseerd door middel van een EU-richtlijn die voorziet in woonplaatsonafhankelijke belastingheffing naar draagkracht. Zoals benoemd is het naar mijn mening niet noodzakelijk dat de woonplaats als zodanig wordt losgelaten, bijvoorbeeld als aanknopingspunt voor de belastingheffing of als onderdeel van de allocatieregels onder de belastingverdragen. Het stelsel van woonplaatsonafhankelijke belastingheffing dat ik bepleit is echter gebaseerd op het uitgangspunt dat inwoners en niet-inwoners *ten aanzien van de inaanmerkingneming van hun fiscale draagkracht* wel degelijk objectief vergelijkbare gevallen zijn, voor zover beide groepen in een lidstaat aan belastingheffing zijn onderworpen. Om dit te bereiken is in dit proefschrift een richtlijnvoorstel opgenomen dat verder bouwt op eerdere voorstellen van de Europese Commissie (conceptrichtlijn uit 1979) en Van Raad's model van fractionele belastingheffing. Het richtlijnvoorstel gaat hierbij verder dan de eerdere

voorstellen aangezien het tevens voorziet in mogelijkheden tot grensoverschrijdende verliesverrekening voor niet-inwoners.

Toepassing van woonplaatsonafhankelijke belastingheffing leidt om verschillende redenen tot een betere belastingheffing naar draagkracht van grensoverschrijdende werknemers dan de Schumacker-doctrine van het Hof van Justitie.

Ten eerste wordt bij woonplaatsonafhankelijke belastingheffing het belastingtarief in iedere staat vastgesteld op basis van het wereldinkomen van de belastingplichtige. Hierdoor ontsnapt het inkomen buiten de woonstaat niet langer aan progressieve belastingheffing (zoals thans het geval is bij toepassing van de vrijstellingsmethode). Aldus wordt een belastingplichtige voor zijn gehele wereldinkomen belast met inachtneming van zijn volledige fiscale draagkracht. Hierdoor genieten belastingplichtigen (niet-inwoners) niet langer een ongerechtvaardigd progressievoordeel in de werkstaat.

Ten tweede verlenen in een dergelijk stelsel de verschillende staten ieder een evenredig deel van de aftrekposten die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie. Deze benadering sluit aan bij het Unierechtelijke beginsel van gelijke behandeling. Daarnaast wordt op gelijke wijze als bij een inwoner rekening gehouden met negatieve inkomsten uit buitenlandse bronnen. Aldus wordt het inkomen belast tegen hetzelfde effectieve tarief als een inwoner. Hierdoor respecteert het systeem van woonplaatsonafhankelijke belastingheffing de samenhang tussen de (hoogte van de) tarieven en de (omvang van de) aftrekposten binnen een belastingstelsel.

Ten derde biedt het stelsel niet-inwoners de keuzemogelijkheid tussen (i) toepassing van woonplaatsonafhankelijke belastingheffing naar draagkracht (inwonerbehandeling) en (ii) een reguliere behandeling als buitenlandse belastingplichtige. Op deze manier heeft een niet-inwoner de keuze tussen enerzijds een gelijke behandeling en anderzijds een administratief eenvoudigere behandeling (reguliere buitenlandse belastingplicht).

Woonplaatsonafhankelijke belastingheffing naar draagkracht zou een stap voorwaarts betekenen voor de interne markt, aangezien onder dit stelsel, anders dan thans het geval is, fiscale voordelen op gelijke wijze aan inwoners en niet-inwoners worden verleend. Hierdoor ontstaat meer gelijkheid op de Europese arbeidsmarkt. De in dit proefschrift voorgestelde fiscale wetgeving (deel III) is daarnaast zonder grote problemen inpasbaar in het huidige belastingverdragennetwerk (deel I) en beantwoordt tevens aan de vereisten die volgen uit het primaire Unierecht, zoals uitgelegd door het Hof van Justitie (deel II), aangezien wordt verzekerd dat de persoonlijke en gezinssituatie volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen.

In het voorstel wordt de beperkte(re) belastingjurisdictie die lidstaten doorgaans kunnen uitoefenen ten aanzien niet-inwoners onderkend (conform het volkenrecht), waarbij dit echter onvoldoende zwaarwegend wordt geacht om niet-inwoners een gelijke behandeling met betrekking tot hun volledige fiscale draagkracht te onthouden (gelet op het Unierecht). Mijns inziens wordt op deze manier een betere balans gevonden tussen fiscale soevereiniteit en de verkeersvrijheden.

Concluderend kan ten aanzien van het tweede deel van de onderzoeksvraag worden gesteld dat de rol van de woonplaats binnen het internationale belastingrecht niet volledig behoeft te worden opgeheven om het vrije verkeer van werknemers beter te laten functioneren. De distributieve functie van de woonplaats binnen de belastingverdragen kan dan ook worden gehandhaafd; de discriminerende werking ervan dient echter te

verdwijnen. Dit betekent dat, na de vaststelling c.q. verdeling van de heffingsbevoegdheid met inachtneming van de belastingverdragen, inwoners en niet-inwoners op gelijke wijze in de belastingheffing moeten worden betrokken door de lidstaten. De behandeling naar fiscale draagkracht met betrekking tot dit inkomen dient aldus onafhankelijk van de woonplaats te worden vastgesteld binnen de belastingstelsels.

Ik acht een hernieuwd richtlijnvoorstel van de Europese Commissie dan ook wenselijk. De in dit proefschrift geformuleerde concepttekst zou hierbij als startpunt kunnen dienen. Daarnaast zou de Europese Commissie door middel van inbreukprocedures, in navolging op het X-arrest van het Hof van Justitie, de implementatie van woonplaatsonafhankelijke belastingheffing naar draagkracht in de tussentijd reeds in een stroomversnelling kunnen brengen. De tijd voor concrete actie is aangebroken. Van de door de Europese Commissie gewenste 'gelijke beloning voor hetzelfde werk op dezelfde werkplek' kan namelijk bezwaarlijk worden gesproken zolang de fiscale draagkracht niet op gelijke voet in aanmerking wordt genomen voor binnenlandse en buitenlandse werknemers.

SUMMARY

The influence of the place of residence on the tax treatment of cross-border employees

The limits to the competence of States to levy direct taxes are determined by customary international law (international public law) and the tax treaties based thereon. The tax jurisdiction that States can exercise depends on the personal or territorial connection that exists with the taxpayer (nationality or residence) and the territory within which the (source) income is acquired. Within this framework, States are in principle free to determine to what extent and in what way they exercise their sovereign rights to levy tax.

In international tax law, residents and non-residents are currently taxed differently. Residents are usually taxed on their worldwide income (unlimited tax liability), while non-residents are only taxed to the extent that they receive income from specific sources in the State of source (limited tax liability). Due to this difference in system, for non-residents the State of source in principle (i) determines the tax rate only on the basis of the source State income, (ii) does not take into account their personal and family circumstances and (iii) does not allow cross-border loss relief. The tax treatment of cross-border employees thus differs considerably from taxpayers who reside and work within a single State. In general, for non-residents little or no account is taken of their subjective ability to pay tax. As a result, depending on the circumstances, they potentially pay considerably more or less tax compared to co-workers residing in the other State. This, despite the fact that they earn the same gross salary and carry out their work at the same location(s). These consequences of international tax law with regard to taking into account the ability to pay tax are described in Part I. Part II of this dissertation analyses the extent to which this distinction on the basis of residence is compatible with the *acquis communautaire* or, put differently, leads to (prohibited) discrimination or restrictions on EU law (existing law). Subsequently, in Part III, a proposal is introduced to reduce the difference in tax treatment between residents and non-residents (desired law).

Definition of the problem

The research question of this dissertation is to what extent the conventional distinction in tax treatment, on the basis of residence, for the taxation of natural persons with regard to cross-border employment is compatible with (current) EU law, and to what extent it should be abandoned in order to facilitate the free movement of workers within the EU.

Answer to the research question (first subquestion; existing law)

The first part of the research question was answered in Part I and II (Chapters 2-8), which include an analysis of to what extent the distinction on the basis of residence with regard to the tax treatment of cross-border employment is compatible with current EU law (internal perspective; assessment based on existing law).

In this context, it is settled case law of the Court of Justice of the European Union that although direct taxation does not as such fall within the purview of the Union, the powers retained by the Member States must nevertheless be exercised consistently with EU law. With respect to the taxation of cross-border employees, Member States should therefore also respect, *inter alia*, the free movement of workers. This therefore limits the sovereignty of the Member States.

When assessing whether a national measure is contrary to free movement, the Court of Justice uses a fixed assessment model. First of all, the Court examines whether an interested party has access to the free movement of workers. If an EU national qualifies as an employee and there is cross-border economic activity, this requirement is fulfilled. Economically inactive individuals, for example pensioners, can invoke the right of residence for citizens of the Union; no economic activity is required for this. However, so-called 'internal situations' fall outside the scope of the Treaty freedoms, due to a lack of sufficient connection with EU law.

The Court then establishes whether a national measure constitutes a restriction on free movement. Restrictions can be broadly divided into the following categories: direct and indirect discrimination based on nationality and obstacles with and without distinction. When it has been established that a certain national measure restricts the freedom of movement, it is examined whether this restriction can be justified on the basis of the exceptions included in the Treaty (written justifications) or on the basis of the so-called *rule of reason* (unwritten justifications: 'overriding reasons in the public interest'). A justification, written or unwritten, is only accepted if it is suitable for the attainment of the objective which it pursues (suitability test) and does not go beyond what is necessary in order to attain it (proportionality test). In the tax case law on the free movement of workers, justifications have only been accepted by way of exception.

An important element in assessing whether EU law precludes a particular measure is the question of whether there are objectively comparable cases (treated unequally). In this context, the Court of Justice has consistently held that in relation to direct taxes, the situations of residents and non-residents are not, as a rule, comparable. However, this rule of law does not apply to tax concessions directly connected to the activities in the State of employment (linked to taxable employment income earned in that State). This means that non-residents, regardless which part of their income they earn in the State of employment, are entitled to, *inter alia*, equal treatment on cost deductions with regard to (employment) income in the State of employment and the application of the same tax rates as residents (*object-related tax benefits*).

With regard to object-related tax benefits, objective comparability exists if there is a *direct connection* between the taxable activity in the State of source and the costs incurred (or other tax concession). The territoriality principle plays an important role here: the degree to which the income is taxable in the State of source determines the degree of comparability in this context. Insofar as the income from the activities of a non-resident are

included in the tax base, directly connected costs should be deductible on equal terms. This is understood as: 'expenses occasioned by the activity in question, and therefore necessary for pursuing that activity'. This is a broad concept. Besides the directly attributable costs, this also concerns the share in the general expenses that can be considered necessary for the activity in question. To the extent that a non-resident is taxable in the State of employment for his employment income, he is therefore objectively comparable with regard to the tax benefits directly connected to that activity.

The assessment whether a non-resident is discriminated against with regard to the tax treatment of the object of taxation takes place per element (based on current case law). In this respect, the Court of Justice reviews the treatment of non-residents with regard to the tax base and tax rate separately. Any disadvantageous treatment in determining the tax base (e.g. refusal of cost deduction) can therefore not be compensated by a lower tax rate for non-residents. In the past, the case law has shown a mixed view on this matter. In my opinion, however, the separate method of assessment is currently prevailing case law, at least with regard to the tax treatment of non-residents' income from employment.

Under certain circumstances, however, a disadvantageous treatment by the State of employment with respect to object-related tax benefits can be neutralised by virtue of a tax treaty. It follows from the Court's case law that a discriminatory levy by the State of source can be neutralised if the foreign tax in question, based on a tax treaty, can *effectively* be fully offset in the State of residence. The rationale behind this is that in that case the State of source has fully solved the problem (i.e. the disadvantageous treatment of the non-resident).

However, with regard to the tax benefits connected to personal and family circumstances, the Court of Justice follows a different approach (*subject-related tax benefits*). With regard to subject-related tax benefits, non-residents are in principle not comparable to residents, except in cases involving a so-called 'Schumacker situation'. As a result, as a starting point, Member States are not obliged to take into account the personal and family circumstances of non-residents. The reasoning behind this is that, as a rule, the State of residence is able to grant the full tax benefits that are linked to the personal and family circumstances of the taxpayer.

It follows from the case law that the decisive criterion for the existence of a Schumacker situation is that the Member State of residence cannot take the personal and family circumstances of a taxpayer (fully) into account in the absence of sufficient taxable income, while such circumstances can be taken into account in a State of employment because he receives sufficient income there. The scope of the Schumacker doctrine has been clarified to include all the tax benefits connected to the individual's ability to pay tax (the 'overall ability to pay tax'). Unlike object-related tax benefits, this assessment does not take place per element (tax base and tax rate), but in such way that a non-resident may not be taxed more heavily *in aggregate* than an objectively comparable resident. In my view, this means that, in Schumacker situations, Member States are in principle obliged to grant non-residents full equal tax treatment compared to residents.

However, under which circumstances a non-resident should be taxed taking into account his personal and family circumstances is still not fully clear. Nevertheless, in my opinion, two Schumacker criteria can be derived from the Court's case law to establish the

objective comparability of non-residents in this context: (i) the residence State criterion and (ii) the income criterion.

In order to qualify for resident treatment in the State of employment with regard to subject-related tax benefits, it is first of all required that the Member State in which a taxpayer is resident cannot take into account his personal and family circumstances, or at least that the associated tax benefits cannot be fully offset. This is because the tax base or tax due in the Member State of residence is insufficient, while the tax benefits connected to the personal and family circumstances of the taxpayer cannot be offset by its partner either (residence State criterion).

The second condition is that all or part of the income is subject to taxation in the State of employment (income criterion). A required minimum percentage cannot be derived from the Court's case law. If the residence State criterion is met, the following applies in my view. If taxable income is received in one State of employment, that State is obliged to take into account the personal and family circumstances (in full). However, if the income is earned in several States of employment, then this obligation exists for each of the States of employment (insofar as these are Member States), in proportion to the income taxable there. In this respect, the income criterion *de facto* fulfils an allocation rule for the determination which Member State or Member States should take into account the personal and family circumstances in Schumacker situations.

In the assessment of the Schumacker criteria, income which by its nature does not constitute taxable income is excluded, since it is not part of the tax base on which the tax benefits connected to personal and family circumstances can be granted. In addition, the entire tax year must be taken into account when reviewing the objective comparability in the context of this case law.

The Schumacker case law thus prescribes the conditions under which EU law obligations with regard to the consideration of the personal and family circumstances rest with the State of residence or the State of employment.

It follows from the case law of the Court that the obligation to take the personal and family circumstances into account as a starting point lies only with the State of residence. It is for that Member State to grant all the tax benefits connected to the personal and family circumstances as a starting point, in particular by attributing those deductions entirely to the domestic income or deducting them from the tax due on the domestic income. There are three exceptions to this main rule:

1. the taxpayer is in a Schumacker situation, which means that the obligation to take the personal and family circumstances of the taxpayer into account lies with the State (or States) of employment based on EU law (Schumacker exception);
2. the State of employment is bound by a tax treaty to take into account the personal and family circumstances of the taxpayer (bilateral De Groot exception);
3. the State of employment unilaterally grants tax benefits related to the personal and family circumstances of the taxpayer (unilateral De Groot exception).

The State of residence is only released from his obligation, to take the personal and family circumstances fully into account, *to the extent that* a State of employment is obliged to take the taxpayer's personal and family circumstances into account based on EU law or a tax treaty, or unilaterally grants the connected tax benefits (under conditions).

Within the assessment model of the Court of Justice, the aforementioned exceptions are not applied in the same way. The first exception, the Schumacker exception, is dealt with in the context of establishing *objective comparability* (the assessment whether there is a restriction on free movement). The second and third exception, the two De Groot exceptions, are different in nature and are dealt with in the context of the justifications. The State of residence may in fact *justify* the refusal of the subject-related tax benefits in circumstances where the State of employment, on the basis of a tax treaty or unilaterally, takes into account the personal and family circumstances. This is based on the preservation of the allocation of the power to impose taxes between Member States and the prevention of double (loss) deduction as overriding reasons in the general interest.

In all cases, it is required that the taxpayer must be *certain* that all his personal and family circumstances ultimately will be duly taken into account. With respect to the Schumacker exception, the required certainty that the personal and family circumstances are *duly* taken into account follows from directly applicable EU law. With regard to the bilateral De Groot exception, the basis is the applicable tax treaty. However, in order to invoke the unilateral De Groot exception, it is required that the State of residence establishes a *correlation* between (a) the refusal of the subject-related tax benefits under its legislation and (b) the fact that the State of employment takes the personal and family circumstances of the taxpayer into account.

If a taxpayer meets the Schumacker criteria, the obligation under EU law to take the personal and family circumstances into account shifts to the State(s) of employment. If there is a classic Schumacker situation (one State of employment), there is objective comparability with a resident of the State of employment with respect to taking account of the personal and family circumstances. In such cases, the State of employment is therefore bound, in principle, to take full account of the personal and family circumstances and to grant the taxpayer equal treatment as residents. On the other hand, the State of residence is in principle released from this obligation. This as in that case, in principle, there is no longer objective comparability with other residents of the State of residence (who earn their income domestically) with respect to taking account of the personal and family circumstances.

When determining the obligations of a State of employment in a Schumacker situation, any tax benefits granted by other States are, in my view, only relevant in the context of the justifications. This is in line with the approach that follows from the De Groot judgment with regard to the obligations of the State of residence. Member States, including States of employment in Schumacker situations, must ensure that the personal and family circumstances of a cross-border worker are duly taken into account. In this context, a State of employment in a classic Schumacker situation would therefore have to grant all tax benefits as a starting point (resident treatment). I submit that the State of employment may withdraw if another Member State takes account of the personal and family circumstances, provided that the latter is covered by a tax treaty, or the refusal of the subject-related tax benefits takes place on the basis of a correlation in the legislation of the State of employment. In my view, this is thus a logical and symmetrical application of the bilateral and unilateral De Groot exemptions of the Court's case law.

In Schumacker situations there is also an obligation for equal treatment with regard to cross-border loss relief (deduction of negative income from a foreign source). In my

opinion, the exclusion and/or later recapture of foreign losses, as with residents, can also be justified in Schumacker situations (under certain conditions). This is provided that residents do not enjoy more favourable treatment. More in general I believe that Member States are free to apply a full base exemption or an exemption method (with progression reserve and/or temporary cross-border loss relief) to avoid double taxation in Schumacker situations as well, provided that the further requirements of the case law are respected (including those regarding final losses).

In conclusion, with regard to the first part of the research question, the main finding is that the conventional distinction in tax treatment on the basis of residence for the taxation of natural persons, with regard to cross-border employment, is in principle compatible with current EU law. This applies with regard to the general difference in the scope of taxation on the basis of residence (unlimited versus limited tax liability) and with regard to the tax benefits connected to personal and family circumstances (the 'overall ability to pay tax'). The latter benefits may be denied to non-residents as a starting point (i.e. with the exception of Schumacker situations). However, non-residents should be granted equal (or more favourable) treatment with regard to tax benefits directly connected to economic activities in the State of employment and the applicable tax rates. These are the main requirements that EU law prescribes regarding the tax treatment of cross-border employees (residents versus non-residents). In essence, therefore, under the current *acquis communautaire*, the difference in tax treatment of natural persons on the basis of residence, can continue to exist as the main rule. This in the sense that Member States, in principle, have to take less account of the ability to pay tax of non-residents than residents. As a result, there is currently only limited equality in the workplace in this respect.

Answer to the research question (second subquestion; desired law)

The question is whether the outcome under the existing law (Part I and II; Chapters 2-8), is desirable for the functioning of the internal market of the European Union. This second part of the research question was answered in Part III (Chapters 9-10), which includes an analysis of to what extent the conventional distinction in tax treatment on the basis of residence should be abandoned, for the taxation of cross-border employees, in order to facilitate the free movement of workers within the EU (normative perspective; desired law).

Unlike various earlier studies, this dissertation does not focus primarily on removing the barriers experienced by internationally active employees, but examines which approach is preferable to create (fiscal) equality in the European labour market and to stimulate economic development. In this context, special attention was paid to the question of whether there should be equality for cross-border employees with their co-workers in the workplace (equal tax treatment with respect to taxpayers living in the State of employment) or with their neighbours (equal treatment with respect to taxpayers working in the State of residence). Contrary to other studies, I submit that a fundamental choice should be made in favour of one of the aforementioned approaches. I consider this crucial, as, partly due to the absence of a choice in this respect, a clear vision on the taxation of cross-border employees within the EU seems to be missing until now.

In this context, I have concluded that the tax treatment of employees, more specifically whether they are taxed taking into account their overall ability to pay tax, should no longer depend on their place of residence.

In my opinion, equality in the workplace (labour import neutrality) is desirable, which can be supported by both economic theory and the principles of the European Union's internal market. In the case of labour import neutrality, there would be tax neutrality between employees living inside and outside a Member State, thus promoting equal competition between these groups in the European labour market ('the same tax burden with the same pay at the same workplace'). In other words, there would be fiscal equality in the State of employment. This is also in line with the EU law principle of equal treatment, which implies an obligation for Member States to allow foreign individuals and companies to their national market on equal terms. My approach is also in line with other areas of law relevant to the free movement of workers, including labour and social security law, where equality in the Member State of employment has already been embraced as the guiding principle by the EU legislator. I submit that tax equality in the workplace should be created accordingly.

In this way, the effective tax burden on the portion of the employment income that is taxable in the State of employment should be determined in the same way for residents and non-residents. The equality in the workplace thus created should subsequently be respected by the State of residence, which means that this Member State must apply the exemption method, for the avoidance of double taxation, to income which is allocated to another State for taxation under a tax treaty. This as the use of the credit method would potentially disrupt equality in the workplace, which should be avoided. In my opinion, in all Member States where employees earn taxable income, they should be taxed taking into account their overall ability to pay tax in accordance with the relevant national tax systems and, more in general, should compete on a level playing field – taxwise – in the State of employment (irrespective of their place of residence).

This does not mean, however, that the role of the place of residence should be abandoned altogether under international tax law. The elimination of the discriminatory effect connected to tax residence can, in my view, take place sufficiently within the existing framework of the tax treaties, where residence is important, for example for the personal scope of a tax treaty. In addition, the place of residence has an allocation function with respect to the distribution of the taxation rights. However, for income from employment (art. 15 OECD Model Convention) it is *de facto* already the main rule that such income is taxable in the State where the employment is exercised (subject to the 183-day rule). This is in line with the so-called principle of origin, which I endorse, whereby the place of performance of the employment is regarded as the relevant criterion for the taxation of the income earned from it. In this context, equality in the workplace should, in my opinion, also be considered in relation to the place where the work is actually carried out. An employee who works partially from home (in his State of residence) is not, from my point of view, comparable with a colleague who works in the other State (in the office) during the days concerned with regard to (the allocation rules for) the taxation of the related income. All in all, I am of the opinion that for now the current allocation function of the place of residence can also be maintained without significant problems. This does not preclude the abolition of its discriminatory effect with regard to taking into account the overall ability to pay tax of cross-border employees.

However, EU law as it stands today does not yet sufficiently provide for this. In my view, this is partly caused by the fact that the Schumacker case law of the Court of Justice is based on a number of incorrect assumptions and is, partially due to this, inadequate.

First of all, this case law is based on the incorrect premise that residents and non-residents are not, in principle, objectively comparable cases with respect to tax benefits connected to personal and family circumstances. In my opinion, the fact that a non-resident only receives part of his income in another Member State is not, contrary to the Court's view, a reason for *completely* denying him certain tax benefits. The argument that the State of employment lacks the information to take account of the personal and family circumstances is also invalid, as the Mutual Assistance Directive provides for this. The fact that Member States generally have a limited tax jurisdiction over non-residents cannot be denied, but this does not prevent them from taking the personal and family circumstances of non-residents into account in order to reduce their tax liability. In my view, this can therefore not justify the distinction accepted by the Court either.

Secondly, the Court of Justice misjudged the effect of the exemption method with progression reserve. This method to avoid double taxation has the sole effect of effectively taxing the income allocated to the State of residence at the applicable progressive rate. The exempt income of the State of employment, however, is not, as a result of which it 'escapes' the progression rule. The comparison made by the Court in the Asscher and Gerritse judgments, in which the limited source State income of a non-resident (in comparison with his total worldwide income) is compared with that of a resident whose entire world income comprises of this limited income, is therefore based on an incorrect premise. As a result, this approach leads to equal treatment of *unequal* cases with regard to the application of tax rates. Moreover, I am of the opinion that the method for the avoidance of double taxation used by the State of residence is not relevant to determine whether there is an objectively comparable situation in the State of employment. In my view, the tax rate comparison that should be made is whether the income in the State of employment is taxed more heavily than if the rate had been determined in the same way as a resident (including a progression reserve for foreign income, if applicable).

Thirdly, the Court of Justice ignores the relationship between the (level of the) rates and the (size of the) deductions within a tax system. The Court obliges the State of residence to take full account of the personal and family circumstances, while the State of employment may deny such tax benefits to non-residents (with the exception of Schumacker situations). However, the coherence of a tax system that takes into account the ability to pay tax is disrupted if these components are allocated asymmetrically across different Member States. Therefore, contrary to what the Court has ruled, Member States should grant the tax benefits connected to personal and family circumstances equally to both residents and non-residents (on a proportionate basis). This would mean that a cross-border employee would be taxed in both the Member State of residence and the Member State of employment at the effective rate appropriate to his overall ability to pay tax.

In my opinion, the Schumacker doctrine of the Court of Justice therefore insufficiently leads to equal treatment of cross-border employees. It must also be recognised that the Court's powers are not unlimited and that certain changes can only be achieved by means of new secondary EU law. For example, the mandatory application of the exemption method as the method for avoidance of double taxation, which I advocate, requires action from

the EU legislator. Therefore, the labour import neutrality that I am promoting could not be fully achieved through negative integration, but requires new legislative initiatives.

More equality in the tax treatment of residents and non-residents can be achieved by means of an EU directive that provides for taxation on the basis of ability to pay that is independent of the place of residence ('residence-independent taxation'). As mentioned, I do not consider it necessary for the place of residence to be abandoned as such, for example as basis for taxation or as part of the allocation rules under the tax treaties. However, the system of residence-independent taxation that I advocate is based on the principle that residents and non-residents are objectively comparable cases *with respect to taking into account their overall ability to pay tax*, insofar as both groups are subject to taxation in a Member State. To achieve this, this dissertation includes a proposal for a directive, which builds on earlier proposals by the European Commission (draft directive from 1979) and Van Raad's model of fractional taxation. The proposed directive goes further than the earlier proposals since it also provides for cross-border loss relief for non-residents.

For a number of reasons, the application of residence-independent taxation results in better taxation of the overall ability to pay of cross-border employees than the Schumacker doctrine of the Court of Justice.

Firstly, in case of residence-independent taxation, the tax rate in each State is determined on the basis of the taxpayer's worldwide income. As a result, income outside the State of residence no longer escapes progressive taxation (as is currently the case if the exemption method applies). Thus, the individual's entire worldwide income is taxed with consideration of his overall ability to pay. As a result, individuals (non-residents) no longer enjoy an unjustified progression advantage in the State of employment.

Secondly, under such a system, the various States each grant a proportional share of the tax benefits connected to the personal and family circumstances. This approach is in line with the principle of equal treatment under EU law. In addition, negative income from foreign sources is taken into account in the same way as residents. Thus, the income of a non-resident is taxed at the same effective rate as a resident. As a result, the system of residence-independent taxation respects the relationship between the (level of the) rates and the (size of the) deductions within a tax system.

Thirdly, the system offers non-residents the choice between (a) residence-independent taxation according to their overall ability to pay (resident treatment) and (b) regular treatment as a non-resident taxpayer. A non-resident thus has the choice between equal treatment or, alternatively, an administratively less burdensome treatment (ordinary limited tax liability).

Residence-independent taxation would be a step forward for the internal market of the EU. This because under this system, contrary to the current situation, tax benefits are granted to residents and non-residents in the same way, which creates more equality in the European labour market and the local work place. The tax legislation proposed in this dissertation (Part III) can be integrated in the current tax treaties (Part I) and also meets the requirements that follow from primary EU law, as interpreted by the Court of Justice (Part II), as it ensures that the personal and family circumstances are duly taken into account.

The proposal recognises the limited tax jurisdiction that Member States can generally exercise in respect of non-residents (in line with international public law), but this is not considered sufficiently important to deprive non-residents of equal treatment with regard

to their overall ability to pay tax (in view of EU law). In my opinion, this results in a better equilibrium between tax sovereignty and free movement.

In conclusion, with regard to the second part of the research question, I submit that the role of residence in international tax law does not need to be completely abandoned in order to facilitate the free movement of workers. The allocation function of residence within the tax treaties can therefore be maintained, however, its discriminatory effect should be eliminated. This means that, once the power to tax of a Member State has been established in accordance the applicable tax treaties, residents and non-residents must be treated equal with respect to their ability to pay. The tax on the individual's income should thus be determined independently of his place of residence (within the tax systems of the Member States), taking into account his overall ability to pay tax.

In my view, a renewed proposal for a directive initiated by the European Commission is desirable. The draft text formulated in this dissertation could serve as a starting point in this respect. In addition, by means of infringement proceedings, following the X judgment of the Court of Justice, the European Commission could accelerate the implementation of residence-independent taxation in the meantime. The time for concrete action has come. It is difficult to speak of 'the same pay for the same work in the same place', as desired by the European Commission, as long as the ability to pay tax is not taken into account on equal terms for domestic and foreign employees.

ALFABETISCHE BIBLIOGRAFIE

A.J. Auerbach, M.P. Devereux & H. Simpson, 'Taxing Corporate Income' in: *Mirrlees Review, Reforming the Tax System for the 21st Century*, Londen: Institute for Fiscal Studies 2008, p. 837-913.

J.F. Avery Jones, 'Carry on Discriminating', *European Taxation* 1996/2, p. 46-49.

J.F. Avery Jones, 'What is the Difference between Schumacker and Gilly?', *European Taxation* 1999/1, p. 2-3.

J.F. Avery Jones, 'A Comment on "Progressive taxation of non-residents and intra-EC allocation of personal tax allowances"', *European Taxation* 2000/8, p. 375-377.

J.F. Avery Jones, 'A Comment on "AMID: The Wrong Bridge or a Bridge Too Far?"', *European Taxation* 2001/6-7, p. 251.

N. Bammens, *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*, Amsterdam: IBFD 2012.

C. Bardini, 'The Ability to Pay in the European Market: An Impossible Sudoku for the ECJ', *Intertax* 2010/1, p. 2-20.

C. Barnard, *The Substantive Law of the EU*, Oxford: Oxford University Press 2013.

T. Bender, *De vrijstellingsmethode ter voorkoming van internationale dubbele belasting*, origineel proefschrift Universiteit Leiden 2000.

G. Beretta, 'The Brisal and KBC Finance Decision: Once Again the CJEU Assesses the Compatibility with EU Law of Gross Withholding Taxation of Non-residents', *EC Tax Review* 2017/5, p. 193-200.

W. Bernhard, 'Die steuerliche Berücksichtigung der persönlichen und familiären Verhältnisse im Binnenmarkt', *Internationales Steuerrecht* 2001/20, p. 647-650.

J.J. van den Broek, *Cross-Border Mergers within the EU. Proposals to Remove the Remaining Obstacles*, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2011.

J.J. van den Broek, 'Meneer Schumacker of het sprookje van het 90%-criterium', *NtFR* 2016/2041.

C. Brokelind, 'Three New Swedish Direct Taxation Cases on Their Way to the ECJ', *European Taxation* 2014/9, p. 385-391.

L. Cerioni, 'The Never-Ending Issue of Cross-Border Loss Compensation within the EU: Reconciling Balanced Allocation of Taxing Rights and Cross-Border Ability-to-Pay', *EC Tax Review* 2015/5, p. 268-280.

CFE ECJ Task Force, 'Opinion Statement of the CFE on the Gielen Case (C-440/08)', *European Taxation* 2010/7, p. 317-318.

CFE ECJ Task Force, 'Opinion Statement ECJ-TF 1/2016 on the Decision of the European Court of Justice in Joined Cases Miljoen (Case C-10/14), X (Case C-14/14) and Société Générale (Case C-17/14) on the Netherlands Dividend Withholding Tax', *European Taxation* 2016/6, p. 255-261.

CFE ECJ Task Force, 'Opinion Statement ECJ-TF 2/2016 on the Decision of the Court of Justice of the European Union of 13 July 2016 in Brisal and KBC Finance Ireland (Case C 18/15), on the Admissibility of Gross Withholding Tax of Interest', *European Taxation* 2017/1, p. 30-34.

CFE ECJ Task Force, 'Opinion Statement ECJ-TF 4/2017 on the Decision of the Court of Justice of the European Union of 9 February 2017 in X (Case "Pro-Rata Personal Deductions"), Concerning Personal and Family Tax Benefits in Multi State Situations', *European Taxation* 2018/2, p. 163-169.

A. Cordewener, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*, Keulen: Otto Schmidt 2002.

A. Cordewener & E. Reimer, 'The Future of Most-Favoured-Nation Treatment in EC Tax Law – Did the ECJ Pull the Emergency Brake without Real Need? – Part 2', *European Taxation* 2006/6, p. 291-306.

A. Cordewener, 'Personal Income Taxation of Non-residents and the Increasing Impact of the EC Treaty Freedoms', in: D. Weber (red.), *The Influence of European Law on Direct Taxation*, *EUCOTAX series on European Taxation*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2007.

M. Danish, 'What Remains of the Marks & Spencer Exception for Final Losses? – Examining the Impact of Commission v. United Kingdom (Case C-172/13)', *European Taxation* 2015/9, p. 417-422.

S. Douma, 'The Three Ds of Direct Tax Jurisdiction: Disparity, Discrimination and Double Taxation', *European Taxation* 2006/11, p. 522-533.

S. Douma, *Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement*, origineel proefschrift Universiteit Leiden 2011.

S. Douma, *Legal Research in International and EU Tax Law*, Deventer: Kluwer 2014.

W.F.E.M. Egelie, 'De Luxemburgse tombola en: Miljoen e.a. achterhaald?' in: P.G.H. Albert e.a., *Systeem en symmetrie (Bavinck-bundel)*, Deventer: Wolters Kluwer 2016.

J.A.R. van Eijdsen (e.a.), *Nederlands belastingrecht in Europees perspectief*, Deventer: Kluwer 2014.

F.A. Engelen, 'De voorlichting van het Hof van de Europese gemeenschappen in fiscale zaken', *TFO* 2001/117.

F.M. Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, Amsterdam: IBFD 2004.

J. Englisch, 'Taxation of cross-border dividends and EC fundamental freedoms', *Intertax* 2010/4, p. 197-221.

P. Farmer & R. Lyal, *EC Tax Law*, Oxford: Clarendon Press 1994.

P. Farmer, 'EC Law and national rules on direct taxation: a phoney war?', *EC Tax review* 1998/1, p. 13-29.

A. Fitz Verploegh, *De effectivering van fiscale persoonlijke tegemoetkomingen van buitenlandse belastingplichtigen* (NOB/LOF-serie), Deventer: Wolters Kluwer 2017.

O. Ganderberger, 'Die Einfluß der Einkommen- und Körperschaftsteuer auf die internationalen Wirtschaftströme', in: K. Vogel (red.), *Grundfragen des internationalen Steuerrechts*, Keulen: Verlag Dr. Otto Schmidt 1985.

F.A. Garcia Prats, 'Subjective Ability to Pay: Schumacker' in: W. Haslehner (e.a.), *Landmark Decisions of the ECJ in Direct Taxation*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2015, p. 21-40.

A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars, A.J.A. Stevens, *Internationaal belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2011.

M.J. Graetz, 'Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies', *Tax Law Review* 2001/2, p. 261-336.

R. Griffith, J. Hines & P.B. Sørensen, 'International Capital Taxation' in: *Mirrlees Review, Reforming the Tax System for the 21st Century*, Londen: Institute for Fiscal Studies 2008, p. 914-1027.

I.M. de Groot, 'Conflicterende jurisprudentie Hof van Justitie EU inzake neutralisatie', *WFR* 2014/274.

I.M. de Groot, 'The CJEU's Conflicting Case Law on Neutralization', *Intertax* 2014/11, p. 721-729.

I. de Groot, 'Case X (C-283/15) and the Myth of "Schumacker's 90% Rule"', *Intertax* 2017/8, p. 567-576.

W.C. Haslehner, 'Cross-Border Loss Relief for Permanent Establishments under EC Law', *Bulletin for International Taxation* 2010/1, p. 33-44.

L. Hinnekens, 'AMID: The Wrong Bridge or a Bridge Too Far? An Analysis of a Recent Decision of the European Court of Justice', *European Taxation* 2001/6, p. 206-210.

G.C. Hufbauer en J.M. van Rooij, *US Taxation of International Income, Blueprint for Reform*, Washington D.C.: Institute for International Economics 1992.

H.T.P.M. van der Hurk, *Europees Gemeenschapsrecht en directe belastingen*, FM nr. 97, Deventer: Kluwer 2001.

J.H. Jans, S. Prechal & R.J.G.M. Widdershoven (red.), *Europeanisation of Public Law, Second Edition*, Groningen: Europa Law Publishing 2015.

R.J. Jeffery, *The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation*, Den Haag: Kluwer 1999.

H.J. Kamphuis en F.P.G. Pötgens, 'Schumacker ofwel onder welke omstandigheden wordt de buitenlands belastingplichtige behandeld als een binnenlands belastingplichtige?', *WFR* 1995/643.

P. Kapteyn (e.a.), *Het recht van de Europese Unie en de Europese Gemeenschappen*, Deventer: Kluwer 2003.

P. Kavelaars, *Toewijzingsregels in het internationale fiscale- en sociaalverzekeringsrecht*, Deventer: Kluwer 2003.

P. Kavelaars, 'Schumacker-doctrine genuanceerd', *NTFR-B* 2017/23.

P. Kavelaars, 'Grenswerkers in spagaat', *NTFR* 2017/1682.

E.C.C.M. Kemmeren, 'Persoonlijke verminderings op grond van non-discriminatie in belastingverdragen', *WFR* 1993/227.

E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001.

E.C.C.M. Kemmeren, 'ECJ should not unbundle integrated tax systems!', *EC Tax Review* 2008/1, p. 4-11.

E.C.C.M. Kemmeren, 'Renneberg Endangers the Double Tax Convention System or Can a Second Round Bring Recovery?', *EC Tax Review* 2009/1, p. 4-15.

E.C.C.M. Kemmeren, 'Sopora: A Welcome Landmark Decision on Horizontal Comparison', *EC Tax Review* 2015/4, p. 178-184.

E.C.C.M. Kemmeren: 'Gross Withholding Taxes: Is the Court of Justice of the European Union Back on Track with Regard to Deductible Expenses?', *EC Tax Review* 2017/1, p. 2-9.

B.J. Kiekebeld en J.A.R. van Eijdsen, *Nederlands belastingrecht in Europees perspectief*, Deventer: Kluwer 2009.

S. Kingma en M.G.H. Schaper, 'De kwalificerende buitenlandse belastingplichtige in historisch en EU-rechtelijk perspectief', *WFR* 2014/659.

A. Knechtle, *Basic Problems in International Fiscal Law*, Deventer: Kluwer 1979.

G.W. Kofler & C.P. Schindler, "'Dancing with Mr. D": The ECJ's Denial of Most-Favoured-Nation Treatment in the "D" case', *European Taxation* 2006/12, p. 530-540.

G. Kofler, 'Tax Treaty "Neutralization" of Source State Discrimination under the EU Fundamental Freedoms?', *Bulletin for International Taxation* 2011/12, p. 684-690.

G.W. Kofler & R. Mason, 'Double Taxation: A European Switch in Time?', *Columbia Journal of European Law* 2007/1, p. 63-98.

J.J.A.M. Korving, *Internal Market Neutrality*, origineel proefschrift Universiteit Maastricht 2017.

E. Lachmayer & D. Pfau, 'Abgehen von der Schumacker-Doktrin: Führt die Rechtssache X, C-283/15, zu einem Paradigmenwechsel?', *Steuer und Wirtschaft International* 2016/11, p. 556-565.

M. Lang, 'Ist die Schumacker-Rechtsprechung am Ende?', *Recht der Internationalen Wirtschaft* 2005/5, p. 336-344.

M. Lang, 'Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line?', *European Taxation* 2014/12, p. 530-540.

M. Lang, 'Totgesagte leben länger: Horizontale Vergleichbarkeit und die Verwirklichung des Binnenmarkts', *Steuer und Wirtschaft International* 2016/3, p. 118-133.

M. Lang, 'Double Taxation Conventions in the Case Law of the CJEU', *Intertax* 2018/3, p. 181-193.

- K. Lenaerts en P. van Nuffel, *Europees Recht*, Antwerpen: Intersentia 2011.
- O.C.R. Marres, 'Objectieve vergelijkbaarheid van binnenlanders en buitenlanders', *NTFR-B* 2009/9.
- R.S.J. Martha, *The Jurisdiction to Tax in International Law*, Deventer: Kluwer 1989.
- R. Mason, 'Flunking the ECJ's Tax Discrimination Test', *Columbia Journal of Transnational Law* 2007/1, p. 72-132.
- N. Mattsson, 'Does the European Court of Justice Understand the Policy behind Tax Benefits Based on Personal and Family Circumstances?', *European Taxation* 2003/6, p. 186-194.
- G.T.K. Meussen, 'Renneberg: ECJ Unjustifiably Expands Schumacker Doctrine to Losses from Financing of Personal Dwelling', *European Taxation* 2009/4, p. 185-188.
- G.T.K. Meussen, 'No Cross-Border Loss Relief for Losses from Passive Investment by Private Individuals in the Event of a Disparity', *European Taxation* 2014/4, p. 160-163.
- P. Musgrave, 'Interjurisdictional equity in company taxation: principles and applications to the European Union', in: S. Cnossen (red.), *Taxing capital income in the European Union, issues and options for reform*, Oxford: Oxford University Press 2000, p. 46-77.
- R. Newey, 'Gschwind Decision German Tax Law Not Discriminatory for Non-Resident Married Couples', *European Taxation* 2000/3, p. 114-118.
- H. Niesten, 'Growing Impetus for Harmonization of Personal and Family Allowances: Current State of Affairs of the Schumacker-Docctrine after Imfeld and Garcet', *EC Tax Review* 2015/4, p. 185-201.
- H. Niesten, 'Case X v. Staatssecretaris van Financiën: Fractional Allocation of Personal and Family Tax Benefits for EU Resident Individuals with Multi-State Income', *EC Tax review* 2017/4, p. 201-213.
- H. Niesten, 'Pro Rata Deduction of Negative Income from Income Received in Each Member State', *European Taxation* 2018/2, p. 116-120.
- H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018.
- B. Opmeer, 'Kwalificerende buitenlandse belastingplicht: zit Nederland op verkeerd spoor?', *MBB* 2017/7-8, p. 249-258.
- R. Papotti & C. Setti, 'The ECJ Decision in Timac Agro (Case C-388/14): Another Properly Shaped Piece in the ECJ's Tax Loss Puzzle', *European Taxation* 2016/6, p. 246-254.

B. Peeters, 'Mobility of EU Citizens and Family Taxation: A Hard to Reconcile Combination', *EC Tax Review* 2014/3, p. 118-120.

B. Peeters, 'Kieback: When Schumacker Emigrates...', *EC Tax review* 2016/2, p. 58-69.

B. Peeters & H. Verschuere, 'The Impact of European Union Law on the Interaction of Members States' Sovereign Powers in the Policy Fields of Social Protection and Personal Income Tax Benefits', *EC Tax Review* 2016/5-6, p. 262-276.

F. Pennings, 'Co-ordination of Social Security on the Basis of the State of Employment Principle: Time for an Alternative?', *Common Market Law Review* 2005/42, p. 67-89.

D. Pezzella, 'Final Losses under EU Tax Law: Proposal for a Better Approach', *European Taxation* 2014/2-3, p. 71-79.

M. Pires, *International Juridical Double Taxation of Income*, Deventer: Kluwer 1989.

P. Pistone, *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, EUCOTAX series on European Taxation, Londen: Kluwer Law International 2002.

F. Pötgens, *Income from International Private Employment*, Amsterdam: IBFD 2006.

F.P.G. Pötgens, 'Over het keuzerecht, Europeesrechtelijke ontwikkelingen en de grensambtenarendoctrine', *MBB* 2011/3.

F.P.G. Pötgens, 'Nadere precisering Schumacker-criteria', *NTFR-B* 2012/36.

F.P.G. Potgens, 'Sopora: over horizontale discriminatie en overcompensatie', *NTFR-B* 2015/15.

F.P.G. Pötgens & T.M. Vergouwen, 'The Report Ways to Tackle Cross-Border Obstacles Facing Individuals within the EU', *EC Tax Review* 2017/5, p. 246-256.

C. van Raad, *Nondiscrimination in International Tax Law*, Deventer: Kluwer 1986.

C. van Raad, 'Fractionele belastingheffing van EU buitenlandse belastingplichtigen', in: J. Verburg e.a. (red.), *Liberale Gifte (Vriendenbundel Ferdinand Grapperhaus)*, Deventer: Kluwer 1999, p. 297-306.

C. van Raad, 'Fractional Taxation of Multi-State Income of EU Resident Individuals', opgenomen in Andersson, P. Melz, & C. Silberberg (red.), *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*, Deventer: Kluwer 2001, p. 211-221.

C. van Raad, 'Nondiscrimination in taxation of cross-border income under the OECD Model and EC Treaty rules – a concise comparison and assessment', in: *A Tax Globalist (Ellis Bundel)*, Amsterdam: IBFD 2005, p. 129-143.

C. van Raad, 'Non-Residents – Personal Allowances, Deduction of Personal Expenses and Tax Rates', *World Tax Journal* 2010/2, p. 154-161.

C. van Raad, *Teksten internationaal & EG belastingrecht 2018-2019*, Deventer: Kluwer 2018.

J.S. Ribeiro, 'Did the ECJ Go Too Far in Brisal (Case C-18/15)?', *European Taxation* 2017/11, p. 496-502.

P. Richman (Musgrave), *Taxation of foreign investment income. An Economic analysis*, Baltimore: Johns Hopkins Press 1963.

E.W. Ros, *EU Citizenship and Direct Taxation*, origineel proefschrift Erasmus Universiteit Rotterdam 2017.

E.W. Ros, 'Europees burgerschap en fiscaliteit', *MBB* 2017/12.

V. Ruiz Almendral, 'La tributación del no residente comunitario: entre la Armonización fiscal y el Derecho tributario internacional', *EUI Working Papers LAW* 2008/25.

M.G.H. Schaper, *The Structure and Organization of EU Law in the Field of Direct Taxes*, Amsterdam: IBFD 2013.

N.P. Schipper, *Fiscale draagkracht van grensoverschrijdende werknemers in Europeesrechtelijk perspectief*, masterscriptie Universiteit van Amsterdam 2012.

N.P. Schipper en D. Reins, 'De Schumacker-criteria nader beschouwd', *WFR* 2012/703.

N.P. Schipper en D. Reins, 'Het nieuwe besluit inzake de keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen', *WFR* 2012/1396.

O. Schmidt-Heß, 'Die Fortentwicklung der Schumacker-Rechtsprechung durch das Urteil des EuGH v. 9.2.2017 in der Rechtssache X, C-283/15', *Internationales Steuerrecht* 2017/14, p. 549-555.

P. Schonewille, 'Commission Recommendation on the Taxation of Non-Residents', *EC Tax Review* 1994/2, p. 63-64.

D.S. Smit en R.C. de Smit, 'De ondernemer in de Nederlandse inkomstenbelasting en het EU-recht', *WFR* 2010/794.

K. Spindler-Simader, 'Dividend Withholding Taxes after Miljoen, X and Société Générale', *EC Tax Review* 2016/2, p. 70-76.

B. Starink, *Belastingheffing over particulierpensioen en overheidspensioen in grensoverschrijdende situaties*, FM nr. 144, Deventer: Wolters Kluwer 2015.

L.G.M. Stevens, *Belasting naar draagkracht*, Deventer: Kluwer 1980.

B.J.M. Terra en P.J. Wattel, *European Tax Law, Sixth edition*, Deventer: Kluwer 2012.

S.C.M.G. van Thiel, *Free movement of persons and income tax law: the European court in search of principles*, Amsterdam: IBFD 2002.

S. van Thiel, 'Why the European Court of Justice should interpret Directly Applicable Community Law as a Right to Most Favoured Nation Treatment and a Prohibition of Double Taxation', in: D. Weber (red.), *The Influence of European Law on Direct Taxation, EUCOTAX series on European Taxation*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2007, p. 75-138.

O. Thömmes & A. Linn, 'Deferment of Exit Taxes after National Grid Indus: Is the Requirement to Provide a Bank Guarantee and the Charge of Interest Proportionate?', *Intertax* 2014/8-9, p. 485-493.

M. den Toom & H. van den Broek, 'The Freedom of Establishment and Recapture of PE Losses under the Merger Directive', *European Taxation* 2018/2-3, p. 63-72.

F. Vanistendael, 'Case C-336/96, *Mr and Mrs Robert Gilly v. Directeur des Services Fiscaux du Bas Rhin* (...)', *Common Market Law Review* 2000/1, p. 167-179.

F. Vanistendael, 'In Defence of the European Court of Justice', *Bulletin for International Taxation* 2008/3, p. 90-98.

F. Vanistendael, 'Ability to Pay in European Community Law', *EC Tax Review* 2014/3, p. 121-134.

P.C. van der Vegt, 'De verschillen tussen Ritter en de Nederlandse grensambtenaar', *WFR* 2004/872.

P.C. van der Vegt en S.C.W. Douma, 'Ritter-Coulais: de ontgrenzing van belastingjurisdicties gaat voort', *WFR* 2005/717.

I. Vande Velde, 'How Does the CJEU's Case Law on Cross-Border Loss Relief Apply to Cross-Border Mergers and Divisions?', *EC Tax Review* 2016/3, p. 132-145.

J. Vleggeert & H. Vording, 'Conditional Withholding Tax: A Tax on Tax Planning', *Bulletin for International Taxation* 2017/8, p. 452-464.

K. Vogel, 'Worldwide vs. Source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments', *Intertax* 1988 (8/9), p. 216-299 (10), p. 310-320 (11), p. 393-402.

K. Vogel, *Taxation of Cross-Border Income, Harmonization, and Tax Neutrality under European Community Law: An institutional Approach*, Deventer: Kluwer 1994.

K. Vogel, 'Some observations regarding "Gilly"', *EC Tax Review* 1998/3, p. 150.

K. Vogel, 'Which method should the European Community adopt for the avoidance of double taxation?', *Bulletin for International Taxation* 2002/1, p. 4-10.

H. de Vries, 'Wijziging van keuzeregeling art. 2.5 Wet IB 2001 hard nodig!', *WFR* 2009/996.

H. de Vries, 'Keuzeregeling artikel 2.5 Wet IB 2001 – stand van zaken en hoe nu verder?', *WFR* 2013/976.

P.J. Wattel, 'Grenzpendler', *WFR* 1995/353.

P.J. Wattel, 'The Schumacker Legacy – Introduction – Taxing Non-Resident Employees: Coping with Schumacker', *European Taxation* 1995, p. 347-353.

P.J. Wattel, 'Capital export neutrality and free movement of persons', *Legal Issues of European Integration* 1996/1, p. 115-127.

P.J. Wattel, 'The EC Court's attempts to reconcile the Treaty freedoms with international tax law', *Common Market Law Review* 1996, p. 223-254.

P.J. Wattel, 'Het buitenlandertarief binnen de EG', *WFR* 1996/1747.

P.J. Wattel, 'Progressive taxation of non-residents and intra-EC allocation of personal tax allowances: Why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind do not suffice', *European Taxation* 2000/6, p. 210-223.

P.J. Wattel en P. Kavelaars, 'Fiscaal duel: Grensarbeidersregeling: werkstaat is beter dan woonstaat', *WFR* 2001/58.

P.J. Wattel, 'Red herrings in direct tax cases before the ECJ', *Legal Issues of Economic Integration* 2004/2, p. 81-95.

P.J. Wattel, 'Non-Discrimination à la Cour: The ECJ's (Lack of) Comparability Analysis in Direct Tax Cases', *European Taxation* 2015/12, p. 542-553.

P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018.

D.M. Weber, *Belastingontwijking en de EG-Verdragsvrijheden*, FM nr. 105, Deventer: Kluwer 2003.

D.M. Weber, 'Op zoek naar de grensambtenaar uit het grensambtenarenarrest', *WFR* 2004/259.

D.M. Weber, 'VPB 2007. Een stelsel gebaseerd op het territorialiteitsbeginsel: EG-aspecten en contouren', *WFR* 2004/1297.

D.M. Weber, *Op zoek naar een (nieuwe) balans tussen belastingsoevereiniteit en het recht op vrij verkeer binnen de EG*, Deventer: Kluwer 2006.

D.M. Weber, 'De grensambtenaar uit het grensambtenarenarrest: gevonden', *WFR* 2008/1241.

D.M. Weber, *Cursus Belastingrecht (Europees belastingrecht)*, Deventer: Kluwer 2017.

M.J.G.A.M. Weerepas, *Loonheffingen in internationaal verband*, Deventer: Kluwer 2014.

M.J.G.A.M. Weerepas, *Grenswerkers: coördineren, niet omdat het niet kan, maar omdat het moet?*, Oratie Universiteit Maastricht 2018.

D.A. Weisbach, 'The Use of Neutralities in International Tax Policy', University of Chicago, Coase-Sandor Institute for Law & Economics Working Paper No. 697, 2014.

M. Weiss, 'Germany – The Influence of ECJ Case Law on the German Inheritance and Gift Tax Act', *European Taxation* 2016/10, p. 444-448.

Rapporten

European Commission (2011), *Mobility in Europe* 2011.

European Commission (2016), *2015 Annual Report on Labour Mobility*, final report.

European Commission (2017), *2016 Annual Report on intra-EU Labour Mobility*, final report.

European Commission (2017), *Posting of workers. Report on A1 portable documents issued in 2016*.

European Commission (2018), *2017 Annual Report on intra-EU Labour Mobility*, final report.

Rapport van de Expert Group, 'Ways to tackle cross-border tax obstacles facing individuals within the EU' (2015).

Vereniging voor Belastingwetenschap, 'Grenswerkers in Europa: Een onderzoek naar fiscale, sociaalverzekerings- en pensioenaspecten van grensoverschrijdend werken', Rapport van de Commissie grenswerkers (Geschrift nr. 257), 2017.

CHRONOLOGISCHE JURISPRUDENTIELIJST

Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen/Unie

- HvJ EG 15 juli 1964, zaak 6/64 (*Costa/E.N.E.L.*), ECLI:EU:C:1964:66.
HvJ EG 12 februari 1974, zaak 152/73 (*Sotgiu*), ECLI:EU:C:1974:13.
HvJ EG 4 april 1974, zaak 167/73 (*Franse Zeelieden*), ECLI:EU:C:1974:35.
HvJ EG 4 december 1974, zaak 41/74 (*Van Duyn*), ECLI:EU:C:1974:133.
HvJ EG 9 maart 1978, zaak 106/77 (*Simmenthal*), ECLI:EU:C:1978:49.
HvJ EG 20 februari 1979, zaak 120/78 (*Rewe-Zentral*), ECLI:EU:C:1979:42.
HvJ EG 19 januari 1982, zaak 8/81 (*Becker*), ECLI:EU:C:1982:7.
HvJ EG 23 maart 1982, zaak 53/81 (*Levin*), ECLI:EU:C:1982:105.
HvJ EG 12 juli 1984, zaak 237/83 (*Prodest*), ECLI:EU:C:1984:277.
HvJ EG 11 juli 1985, zaak 137/84 (*Mutsch*), ECLI:EU:C:1985:335.
HvJ EG 15 januari 1986, zaak 44/84 (*Hurd*), ECLI:EU:C:1986:2.
HvJ EG 28 januari 1986, zaak 270/83 (*Commissie/Frankrijk*), ECLI:EU:C:1986:37.
HvJ EG 7 mei 1986, zaak 131/85 (*Gül*), ECLI:EU:C:1986:200.
HvJ EG 3 juli 1986, zaak 66/85 (*Lawrie-Blum*), ECLI:EU:C:1986:284.
HvJ EG 8 oktober 1987, zaak 80/86 (*Kolpinghuis*), ECLI:EU:C:1987:431.
HvJ EG 8 mei 1990, zaak C-175/88 (*Biehl*), ECLI:EU:C:1990:186.
HvJ EG 7 juli 1992, zaak C-369/90 (*Micheletti*), ECLI:EU:C:1992:295.
HvJ EG 24 november 1992, zaak C-286/90 (*Poulsen*), ECLI:EU:C:1992:453.
HvJ EG 26 januari 1993, zaak C-112/91 (*Werner*), ECLI:EU:C:1993:27.
HvJ EG 23 februari 1994, zaak C-236/92 (*Regione Lombardia*), ECLI:EU:C:1994:60.
HvJ EG 29 juni 1994, zaak C-60/93 (*Aldewereld*), ECLI:EU:C:1994:271.
HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), ECLI:EU:C:1995:31.
HvJ EG 11 augustus 1995, zaak C-80/94 (*Wielockx*), ECLI:EU:C:1995:271.
HvJ EG 26 oktober 1995, zaak C-151/94 (*Commissie/Luxemburg*), ECLI:EU:C:1995:357.
HvJ EG 30 november 1995, zaak C-55/94 (*Gebhard*), ECLI:EU:C:1995:411.
HvJ EG 15 december 1995, zaak C-415/93 (*Bosman*), ECLI:EU:C:1995:463.
HvJ EG 27 juni 1996, zaak C-107/94 (*Asscher*), ECLI:EU:C:1996:251.
HvJ EG 11 juli 1996, zaak C-306/94 (*Régie dauphinoise*), ECLI:EU:C:1996:290.
HvJ EG 17 oktober 1996, gevoegde zaken C-283/94, C-291/94 en C-292/94 (*Denkavit*), ECLI:EU:C:1996:387.
HvJ EG 15 mei 1997, zaak C-250/95 (*Futura Participations*), ECLI:EU:C:1997:239.
HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-336/96 (*Gilly*), ECLI:EU:C:1998:221.
HvJ EG 16 juni 1998, zaak C-162/96 (*Racke*), ECLI:EU:C:1998:293.
HvJ EG 26 januari 1999, zaak C-18/95 (*Terhoeve*), ECLI:EU:C:1999:22.
HvJ EG 29 april 1999, zaak C-311/97 (*Royal Bank of Scotland*), ECLI:EU:C:1999:216.

- HvJ EG 14 september 1999, zaak C-391/97 (*Gschwind*), ECLI:EU:C:1999:409.
- HvJ EG 21 september 1999, zaak C-307/97 (*Saint-Gobain*), ECLI:EU:C:1999:438.
- HvJ EG 15 februari 2000, zaak C-169/98 (*Commissie/Frankrijk*), ECLI:EU:C:2000:85.
- HvJ EG 16 mei 2000, zaak C-87/99 (*Zurstrassen*), ECLI:EU:C:2000:251.
- HvJ EG 14 december 2000, zaak C-141/99 (*AMID*), ECLI:EU:C:2000:696.
- HvJ EG 15 maart 2001, zaak C-85/99 (*Offermanns*), ECLI:EU:C:2001:166.
- HvJ EG 29 november 2001, zaak C-17/00 (*De Coster*), ECLI:EU:C:2001:651.
- HvJ EG 12 september 2002, zaak C-431/01 (*Mertens*), ECLI:EU:C:2002:492.
- HvJ EG 19 november 2002, zaak C-188/00 (*Kurz*), ECLI:EU:C:2002:694.
- HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), ECLI:EU:C:2002:750.
- HvJ EG 12 juni 2003, zaak C-234/01 (*Gerritse*), ECLI:EU:C:2003:340.
- HvJ EG 23 maart 2004, zaak C-138/02 (*Collins*), ECLI:EU:C:2004:172.
- HvJ EG 29 april 2004, zaak C-224/02 (*Pusa*), ECLI:EU:C:2004:273.
- HvJ EG 1 juli 2004, zaak C-169/03 (*Wallentin*), ECLI:EU:C:2004:403.
- HvJ EG 26 mei 2005, zaak C-249/04 (*Allard*), ECLI:EU:C:2005:329.
- HvJ EG 5 juli 2005, zaak C-376/03 (*D.*), ECLI:EU:C:2005:424.
- HvJ EG 12 juli 2005, zaak C-403/03 (*Schempp*), ECLI:EU:C:2005:446.
- HvJ EG 8 september 2005, zaak C-512/03 (*Blanckaert*), ECLI:EU:C:2005:516.
- HvJ EG 8 september 2005, gevoegde zaken C-544/03 en C-545/03 (*Mobistar*), ECLI:EU:C:2005:518.
- HvJ EG 13 december 2005, zaak C-446/03 (*Marks & Spencer*), ECLI:EU:C:2005:763.
- HvJ EG 19 januari 2006, zaak C-265/04 (*Bouanich*), ECLI:EU:C:2005:479.
- HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-152/03 (*Ritter-Coulais*), ECLI:EU:C:2006:123.
- HvJ EG 23 februari 2006, zaak C-513/03 (*Van Hilten-van der Heijden*), ECLI:EU:C:2006:131.
- HvJ EG 6 juli 2006, zaak C-346/04 (*Conijn*), ECLI:EU:C:2006:445.
- HvJ EG 7 september 2006, zaak C-470/04 (*N*), ECLI:EU:C:2006:525.
- HvJ EG 3 oktober 2006, zaak C-290/04 (*Scorpio*), ECLI:EU:C:2006:630.
- HvJ EG 14 november 2006, zaak C-513/04 (*Kerkhaert-Morres*), ECLI:EU:C:2006:713.
- HvJ EG 9 november 2006, zaak C-520/04 (*Turpeinen*), ECLI:EU:C:2006:703.
- vJ EG 12 december 2006, zaak C-374/04 (*ACT Group Litigation*), ECLI:EU:C:2006:773.
- HvJ EG 12 december 2006, zaak C-446/04 (*FII Group Litigation*), ECLI:EU:C:2006:774.
- HvJ EG 25 januari 2007, zaak C-329/05 (*Meindl*), ECLI:EU:C:2007:57.
- HvJ EG 15 februari 2007, zaak C-345/04 (*Centro Equestre*), ECLI:EU:C:2007:96.
- HvJ EG 22 maart 2007, zaak C-383/05 (*Talotta*), ECLI:EU:C:2007:181.
- HvJ EG 29 maart 2007, zaak C-347/04 (*Rewe Zentralfinanz*), ECLI:EU:C:2007:194.
- HvJ EG 18 juli 2007, zaak C-182/06 (*Lakebrink*), ECLI:EU:C:2007:452.
- HvJ EG 11 september 2007, zaak C-318/05 (*Commissie/Duitsland*), ECLI:EU:C:2007:495.
- HvJ EG 8 november 2007, zaak C-379/05 (*Amurta*), ECLI:EU:C:2007:655.
- HvJ EG 24 januari 2008, zaak C-294/06 (*Payir*), ECLI:EU:C:2008:36.
- HvJ EG 3 april 2008, zaak C-103/06 (*Derouin*), ECLI:EU:C:2008:185.
- HvJ EG 15 mei 2008, zaak C-414/06 (*Lidl Belgium*), ECLI:EU:C:2008:278.
- HvJ EG 11 september 2008, zaak C-228/07 (*Petersen*), ECLI:EU:C:2008:494.
- HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*), ECLI:EU:C:2008:566.
- HvJ EG 23 oktober 2008, zaak C-157/07 (*Krankenheim*), ECLI:EU:C:2008:588.
- HvJ EG 22 december 2008, zaak C-282/07 (*Truck Center*), ECLI:EU:C:2008:762.

- HvJ EG 12 februari 2009, zaak C-67/08 (*Block*), ECLI:EU:C:2009:92.
- HvJ EG 4 juni 2009, gevoegde zaken C-22/08 en C-23/08 (*Vatsouras en Koupatantze*), ECLI:EU:C:2009:344.
- HvJ EG 11 juni 2009, zaak C-521/07 (*Commissie/Nederland*), ECLI:EU:C:2009:360.
- HvJ EG 16 juli 2009, zaak C-128/08 (*Damseaux*), ECLI:EU:C:2009:471.
- HvJ EG 15 oktober 2009, zaak C-35/08 (*Busley*), ECLI:EU:C:2009:625.
- HvJ EG 19 november 2009, zaak C-540/07 (*Commissie/Italië*), ECLI:EU:C:2009:717.
- HvJ EU 18 maart 2010, zaak C-440/08 (*Gielen*), ECLI:EU:C:2010:148.
- HvJ EU 22 april 2010, zaak C-510/08 (*Mattner*), ECLI:EU:C:2010:216.
- HvJ EU 3 juni 2010, zaak C-487/08 (*Commissie/Spanje*), ECLI:EU:C:2010:310.
- HvJ EU 10 februari 2011, gevoegde zaken C-436/08 en C-437/08 (*Haribo en Salinen*), ECLI:EU:C:2011:61.
- HvJ EU 31 maart 2011, zaak C-450/09 (*Schröder*), ECLI:EU:C:2011:198.
- HvJ EU 15 september 2011, zaak C-240/10 (*Schulz-Delzers*), ECLI:EU:C:2011:591.
- HvJ EU 29 november 2011, zaak C-371/10 (*National Grid Indus*), ECLI:EU:C:2011:785.
- HvJ EU 10 mei 2012, zaak C-39/10 (*Commissie/Estland*), ECLI:EU:C:2012:282.
- HvJ EU 6 september 2012, zaak C-38/10 (*Commissie/Portugal*), ECLI:EU:C:2012:521.
- HvJ EU 18 oktober 2012, zaak C-498/10 (*Voetbalclub X NV*), ECLI:EU:C:2012:635.
- HvJ EU 22 november 2012, zaak C-600/10 (*Commissie/Duitsland*), ECLI:EU:C:2012:737.
- HvJ EU 21 februari 2013, zaak C-123/11 (*Oy A*), ECLI:EU:C:2013:84.
- HvJ EU 23 februari 2013, zaak C-168/11 (*Beker*), ECLI:EU:C:2013:117.
- HvJ EU 28 februari 2013, zaak C-544/11 (*Petersen*), ECLI:EU:C:2013:124.
- HvJ EU 17 oktober 2013, zaak C-181/12 (*Welte*), ECLI:EU:C:2013:662.
- HvJ EU 23 oktober 2013, zaak C-177/12 (*Lachheb*), ECLI:EU:C:2013:689.
- HvJ EU 7 november 2013, zaak C-322/11 (*K*), ECLI:EU:C:2013:716.
- HvJ EU 12 december 2013, zaak C-303/12 (*Imfeld en Garcet*), ECLI:EU:C:2013:822.
- HvJ EU 17 juli 2014, zaak C-48/13 (*Nordea Bank*), ECLI:EU:C:2014:2087.
- HvJ EU 11 september 2014, zaak C-47/12 (*Kronos International*), ECLI:EU:C:2014:2200.
- HvJ EU 18 december 2014, zaak C-87/13 (*X*), ECLI:EU:C:2014:2459.
- HvJ EU 3 februari 2015, zaak C-172/13 (*Commissie/Verenigd Koninkrijk*), ECLI:EU:C:2015:50.
- HvJ EU 24 februari 2015, zaak C-512/13 (*Sopora*), ECLI:EU:C:2015:108.
- HvJ EU 24 februari 2015, zaak C-559/13 (*Grünewald*), ECLI:EU:C:2015:109.
- HvJ EU 18 juni 2015, zaak C-9/14 (*Kieback*), ECLI:EU:C:2015:406.
- HvJ EU 17 september 2015, zaak C-10/14 (*Miljoen*), ECLI:EU:C:2015:608.
- HvJ EU 17 september 2015, zaak C-14/14 (*X*), ECLI:EU:C:2015:608.
- HvJ EU 17 september 2015, zaak C-17/14 (*Société Générale*), ECLI:EU:C:2015:608.
- HvJ EU 19 november 2015, zaak C-632/13 (*Hirvonen*), ECLI:EU:C:2015:765.
- HvJ EU 17 december 2015, zaak C-388/14 (*Timac Agro*), ECLI:EU:C:2015:829.
- HvJ EU 2 juni 2016, zaak C-252/14 (*Pensioenfonds Metaal en Techniek*), ECLI:EU:C:2016:402.
- HvJ EU 8 juni 2016, zaak C-479/14 (*Hünnebeck*), ECLI:EU:C:2016:412.
- HvJ EU 30 juni 2016, zaak C-176/15 (*Riskin en Timmermans*), ECLI:EU:C:2016:488.
- HvJ EU 13 juli 2016, zaak C-18/15 (*Brisal*), ECLI:EU:C:2016:549.
- HvJ EU 26 oktober 2016, zaak C-269/15 (*Hoogstad*), ECLI:EU:C:2016:802.
- HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (*X*), ECLI:EU:C:2017:102.
- HvJ EU 7 maart 2017, zaak C-390/15 (*RPO*), ECLI:EU:C:2017:174.

HvJ EU 10 mei 2017, zaak C-690/15 (*Lobkowicz*), ECLI:EU:C:2017:355.
HvJ EU 8 juni 2017, zaak C-580/15 (*Van der Weegen*), ECLI:EU:C:2017:429.
HvJ EU 22 juni 2017, zaak C-20/16 (*Bechtel*), ECLI:EU:C:2017:488.
HvJ EU 12 juni 2018, zaak C-650/16 (*Bevola*), ECLI:EU:C:2018:424.
HvJ EU 5 juli 2018, zaak C-28/17 (*NN*), ECLI:EU:C:2018:526.
HvJ EU 24 oktober 2018, zaak C-602/17 (*Sauvage*), ECLI:EU:C:2018:856.
HvJ EU 22 november 2018, zaak C-575/17 (*Sofina*), ECLI:EU:C:2018:943.
HvJ EU 6 december 2018, zaak C-480/17 (*Montag*), ECLI:EU:C:2018:987.
HvJ EU 23 januari 2019, zaak C-272/17 (*Zyla*), ECLI:EU:C:2019:49.
HvJ EU 19 juni 2019, zaak C-607/17 (*Memira Holding*), ECLI:EU:C:2019:510.
HvJ EU 19 juni 2019, zaak C-608/17 (*Holmen*), ECLI:EU:C:2019:511.

EVA-Hof

EVA-Hof 7 mei 2008, zaak E-7/07 (*Seabrokers*), V-N 2008/47.8.

Hof van Cassatie (België)

Cass. 16 februari 2012, F.10.0115.N., *FJF* 2014/64.

Bundesfinanzhof (Duitsland)

BFH 24 april 2007, AZ: I R 93/03.

Hoge Raad der Nederlanden

HR 12 maart 1980, 19 180, ECLI:NL:HR:1980:AX0028, *BNB* 1980/170.
HR 17 februari 1993, 28 260, ECLI:NL:HR:1993:ZC5259, *BNB* 1994/163.
HR 7 december 1994, 29 153, ECLI:NL:HR:1994:AA297, *BNB* 1995/87.
HR 7 mei 2004, 34 782, ECLI:NL:HR:2004:AO9018, *BNB* 2004/261.
HR 7 mei 2004, 38 067, ECLI:NL:HR:2004:AO0075, *BNB* 2004/262.
HR 23 september 2005, 40 179, ECLI:NL:HR:2005:AP1424, *BNB* 2006/52.
HR 22 december 2006, 39 261, ECLI:NL:HR:2006:AQ7098, *BNB* 2007/113.
HR 26 juni 2009, 39 258 bis, ECLI:NL:HR:2009:BH4064, *BNB* 2009/274.
HR 19 februari 2010, 08/02184, ECLI:NL:HR:2010:BL4317, *BNB* 2010/198.
HR 29 oktober 2010, 43 761 bis, ECLI:NL:HR:2010:BN0666, *BNB* 2011/24.
HR 1 februari 2013, 11/03763, ECLI:NL:HR:2013:BW8359, *BNB* 2013/104.
HR 13 december 2013, 12/02305, ECLI:NL:HR:2013:BZ1671, *BNB* 2014/39.
HR 31 januari 2014, 12/02201, ECLI:NL:HR:2014:167, *BNB* 2014/77.
HR 31 januari 2014, 12/05227, ECLI:NL:HR:2014:168, *BNB* 2014/78.
HR 22 mei 2015, 13/03468, ECLI:NL:HR:2015:1258, *BNB* 2015/212.
HR 22 april 2016, 15/01467, ECLI:NL:HR:2016:696, *BNB* 2016/131.
HR 12 mei 2017, 13/03468, ECLI:NL:HR:2017:848, *BNB* 2017/122.

Gerechtshoven

Hof 's-Hertogenbosch 11 oktober 2006, 03/00788, ECLI:NL:GHSHE:2006:AZ8731, V-N 2007/17.20.
Hof 's-Hertogenbosch 21 december 2006, 04/02152, ECLI:NL:GHSHE:2006:BA1390, V-N 2007/18.8.

Hof 's-Hertogenbosch 17 oktober 2007, 03/00503, ECLI:NL:GHSHE:2007:BB7900, *NTFR* 2007/2115.

Hof 's-Hertogenbosch 18 juni 2010, 09/00099, ECLI:NL:GHSHE:2010:BN3971, *NTFR* 2010/2137.

Hof 's-Hertogenbosch 7 juli 2011, 09/00160, ECLI:NL:GHSHE:2011:BT8219, *NTFR* 2011/2516.

Hof 's-Hertogenbosch 22 september 2011, 10/00868, ECLI:NL:GHSHE:2011:BU8500, *NTFR* 2012/170.

Hof 's-Hertogenbosch 16 maart 2012, 11/00482, ECLI:NL:GHSHE:2012:BW1115, *NTFR* 2012/1295.

Hof 's-Hertogenbosch 4 oktober 2012, 12/00019, ECLI:NL:GHSHE:2012:BX9925, *NTFR* 2012/2604.

Rechtbanken

Rb. Breda 15 februari 2010, 09/01556, ECLI:NL:RBBRE:2010:BL6088, *NTFR* 2010/905.

Rb. Breda 18 april 2011, 10/2769, ECLI:NL:RBBRE:2011:BQ3849, *NTFR* 2011/1377.

Rb. Breda 6 juli 2011, 09/1465, ECLI:NL:RBBRE:2011:BR5365.

Rb. Haarlem 18 november 2011, 11/2139, ECLI:NL:RBHAA:2011:BU6522.

Rb. Breda 30 november 2011, 10/2852, ECLI:NL:RBBRE:2011:BU8318.

CURRICULUM VITAE

Mr. drs. N.P. (Niek) Schipper (1987) werd geboren in Hoorn. Hij studeerde Fiscale economie en Fiscaal recht aan de Universiteit van Amsterdam (beide *cum laude*). Hij is sinds 2008 werkzaam bij PwC Belastingadviseurs N.V. in Amsterdam en is gespecialiseerd in de fiscale aspecten van grensoverschrijdende arbeid.

