



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

## 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.<sup>1</sup> 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.<sup>2</sup> 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'<sup>3</sup>, 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).<sup>4</sup> Van deze groep zal een deel verhuisd zijn in verband met de aanvaarding van een dienstbetrekking.<sup>5</sup> 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.<sup>6</sup> 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.<sup>7</sup> Op grond hiervan bedroeg het aantal grenswerkers binnen de EU ongeveer 1,4 miljoen in 2016.<sup>8</sup> 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.<sup>9</sup> De grenswerkers zijn overigens voor bijna 50% afkomstig uit 'nieuwe lidstaten'<sup>10</sup>, waaronder met name Polen, Slowakije en Roemenië.<sup>11</sup> 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.<sup>12</sup> 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.<sup>13</sup> Bovenstaande gegevens zijn slechts opgenomen ter illustratie van de toenemende omvang van deze groep.<sup>14</sup> 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.<sup>15</sup> De Europese Commissie heeft de afgelopen jaren in dit kader ook aangekondigd nadere initiatieven te ontplooiën om fiscale belemmeringen weg te nemen voor grensoverschrijdende werknemers.<sup>16</sup> 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.<sup>17</sup> 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](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](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.<sup>18</sup> 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 gerechtigheid 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 perspectief<sup>19</sup>: 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 'woonplaatsafhankelijke 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 Niesten<sup>20</sup> alsmede de rapporten van de Expert Group van de Europese Commissie<sup>21</sup> en de Commissie Grenswerkers van de Vereniging voor Belastingwetenschap.<sup>22</sup> 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.<sup>23</sup> 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.<sup>24</sup> 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.<sup>25</sup> 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.<sup>26</sup> 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.

---

<sup>25</sup> Deel III van dit proefschrift.

<sup>26</sup> Zie in dit verband hoofdstuk 9, in het bijzonder paragraaf 9.2.