



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

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.