



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

DEEL III: HET NORMATIEVE PERSPECTIEF

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

9.1 Inleiding

In deel II is de fiscale jurisprudentie van het Hof van Justitie inzake het vrije verkeer van werknemers uiteengezet en geanalyseerd. Het Hof is in de zaak Schumacker en nadien geconfronteerd met verschillende vraagstukken die voortkomen uit de beginselen van het internationale belastingrecht, in het bijzonder het onderscheid dat van oudsher wordt gemaakt tussen binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen.¹ Hoewel deze verschillen in behandeling (woonplaatsbeginsel versus bronbeginsel, wel of niet in aanmerking nemen van de persoonlijke en gezinssituatie c.q. volledige fiscale draagkracht) binnen het internationale belastingrecht algemeen aanvaard zijn, staat een dergelijk onderscheid op gespannen voet met het Unierechtelijke beginsel van gelijke behandeling en het bestaan van een gemeenschappelijke markt zonder binnengrenzen.

In deel III wordt ingegaan op de vraag in hoeverre bij de belastingheffing van grensoverschrijdende werknemers het klassieke onderscheid in fiscale behandeling op grond van woonplaats zou moeten worden verlaten ter bevordering van het vrije verkeer van werknemers binnen de EU (normatief perspectief, formulering van wenselijk recht). Hierbij wordt in paragraaf 9.2 aandacht besteed aan het concept van belastingneutraliteit bij grensoverschrijdende activiteiten en de rol die het Unierechtelijke beginsel van gelijke behandeling naar mijn mening zou moeten vervullen. Ik bepleit in dit kader gelijkheid op de werkvloer (gelijke fiscale behandeling ten opzichte van belastingplichtigen die wonen in de werkstaat) in plaats van gelijkheid met de buurman (gelijke behandeling ten opzichte van belastingplichtigen die werken in de woonstaat). Daarna wordt in paragraaf 9.3 en 9.4 beoordeeld op welke onderdelen het Unierecht, onder meer zoals uitgelegd in de Schumacker-rechtspraak, momenteel nog tekortschiet om een dergelijke fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers te realiseren. In hoofdstuk 10 wordt vervolgens een voorstel gedaan om 'woonplaatsonafhankelijke belastingheffing naar draagkracht' te bereiken binnen de Europese Unie, waarbij rekening wordt gehouden met de inpasbaarheid ervan in het internationale belastingrecht (deel I) en het primaire Unierecht (deel II).

¹ Zie deel I (hoofdstuk 2).

9.2 Belastingneutraliteit en gelijke behandeling

Het verkeer van werknemers binnen de Unie is vrij. Gelet hierop zou binnen de EU sprake moeten zijn van één gezamenlijke arbeidsmarkt, waarbij de productiefactor arbeid optimaal kan worden ingezet.² Volgens de economische theorie zou de belastingheffing door de lidstaten ten aanzien van werknemers geen versturende werking mogen hebben op dit allocatieproces maar zou sprake moeten zijn van belastingneutraliteit.^{3,4}

Hierbij dient direct te worden opgemerkt dat volledige belastingneutraliteit slechts kan worden bereikt door integrale harmonisatie van de belastingstelsels. Alleen dan zijn de belastingen immers niet van invloed op de bepaling in welke staat bepaalde economische activiteiten met de hoogste netto-opbrengst kunnen worden uitgevoerd. In de literatuur wordt dit begrip van (absolute) belastingneutraliteit dan ook niet gevolgd maar wordt, kort gezegd, uitgegaan van neutraliteit gezien vanuit het belastingstelsel van de woonstaat dan wel de bronstaat.⁵ Hierbij wordt meer in algemene zin onderscheid gemaakt tussen kapitaalexportneutraliteit ('KEN') en kapitaalimportneutraliteit ('KIN'). Deze terminologie komt voort uit de neutraliteit van het doen van investeringen, doorgaans door ondernemingen (productiefactor kapitaal). Ten aanzien van grensoverschrijdende werknemers (productiefactor arbeid) kan in dit kader worden gesproken over arbeidsexportneutraliteit en arbeidimportneutraliteit.⁶

Bij kapitaalexportneutraliteit (KEN) bestaat neutraliteit vanuit het perspectief van de woonstaat. Hierbij is de belastingdruk op buitenlandse (uitgaande) investeringen

2 P. Kapteyn (e.a.), *Het recht van de Europese Unie en de Europese Gemeenschappen*, Deventer: Kluwer 2003, p. 104 en D.M. Weber, *Belastingontwijking en de EG-Verdragsvrijheden*, FM nr. 105, Deventer: Kluwer 2003, p. 21.

3 R. Griffith, J. Hines & P.B. Sørensen, 'International Capital Taxation' in: *Mirrlees Review, Reforming the Tax System for the 21st Century*, Londen: Institute for Fiscal Studies 2008, p. 914-1027, p. 925.

4 Zie over belastingneutraliteit in algemene zin onder meer: P. Richman (Musgrave), *Taxation of foreign investment income. An Economic analysis*, Baltimore: Johns Hopkins Press 1963, K. Vogel, 'Worldwide vs. Source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments', *Intertax* 1988/10, p. 310-320, T. Bender, *De vrijstellingsmethode ter voorkoming van internationale dubbele belasting*, origineel proefschrift Universiteit Leiden 2000, p. 33-36, D.M. Weber, *Belastingontwijking en de EG-Verdragsvrijheden*, FM nr. 105, Deventer: Kluwer 2003, p. 125-127 en D.A. Weisbach, 'The Use of Neutralities in International Tax Policy', University of Chicago, Coase-Sandor Institute for Law & Economics Working Paper No. 697, 2014.

5 R. Griffith, J. Hines & P.B. Sørensen, 'International Capital Taxation' in: *Mirrlees Review, Reforming the Tax System for the 21st Century*, Londen: Institute for Fiscal Studies 2008, p. 914-1027, p. 952. Zie ook D.M. Weber, *Belastingontwijking en de EG-Verdragsvrijheden*, FM nr. 105, Deventer: Kluwer 2003, p. 126 onder verwijzing naar onder meer P. Richman (Musgrave), *Taxation of foreign investment income. An Economic analysis*, Baltimore: Johns Hopkins Press 1963, p. 7-8 die deze twee vormen van belastingneutraliteit introduceerde.

6 Dit in navolging van Kemmeren die de productiefactor arbeid in zijn dissertatie naast kapitaal opneemt in zijn afkortingen voor import- en exportneutraliteit. Hij spreekt in dit kader van 'KAEN' en 'KAIN'. Zie E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 72-74.

gelijk aan die van binnenlandse investeringen (*gelijkheid op de thuismarkt*).⁷ Denk hierbij aan de situatie waarin een ingezetene vennootschap een filiaal opent in het buitenland (uitgaande investering). De winsten van dit filiaal (vaste inrichting) zijn belastbaar in de bronstaat. Bij toepassing van KEN wordt dit inkomen ook in de woonstaat onderworpen aan belastingheffing, waarbij de door de bronstaat geheven belasting wordt verrekend met de binnenlandse belasting. Bij KEN gaat het dan ook om de verrekeningsmethode ter voorkoming van dubbele belasting. Dit betreft een vorm van belastingheffing op grond van het woonplaatsbeginsel (onbegrensde belastingplicht).⁸ In zijn pure vorm zou bij KEN de uiteindelijke belastingdruk altijd gelijk zijn ten opzichte van volledig binnenlandse situaties omdat de buitenlandse belasting volledig zou worden verrekend (*full credit*). Echter, binnen het internationale belastingrecht wordt de KEN-methode niet zuiver toegepast, aangezien de verrekenbare buitenlandse belasting in de praktijk vrijwel altijd beperkt is tot de toerekenbare binnenlandse belasting (*ordinary credit*). In dat geval wordt neutraliteit bij de verrekeningsmethode slechts bereikt indien de belastingdruk in de bronstaat lager is dan die in de woonstaat.

Bij kapitaalimportneutraliteit (KIN) bestaat neutraliteit vanuit het perspectief van de bronstaat. Hierbij is de belastingdruk op investeringen van buitenlandse ondernemingen in de bronstaat gelijk aan die van aldaar gevestigde ondernemingen (*gelijkheid op de buitenlandse markt*).⁹ In het bovenstaande voorbeeld worden bij KIN de winsten van het buitenlandse filiaal door de woonstaat namelijk vrijgesteld van belastingheffing. Dit betreft derhalve een vorm van belastingheffing op grond van het bron- of territorialiteitsbeginsel. Aldus wordt de onderneming ten aanzien van de buitenlandse activiteiten slechts geconfronteerd met de belastingdruk in de bronstaat. Op deze manier bestaat derhalve belastingneutraliteit ten opzichte van andere partijen die ook op die markt opereren.¹⁰ Deze neutraliteit wordt, anders dan in de praktijk bij KEN, bereikt ongeacht of de belastingdruk in de woon- of bronstaat hoger is (aangezien alleen de laatstgenoemde staat deze inkomsten in de belastingheffing betreft).¹¹

7 Zie hierover onder meer P. Richman (Musgrave), *Taxation of foreign investment income. An Economic analysis*, Baltimore: Johns Hopkins Press 1963, C. van Raad, *Nondiscrimination in International Tax Law*, Deventer: Kluwer 1986, p. 254, E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 71-72, R. Griffith, J. Hines & P.B. Sørensen, 'International Capital Taxation' in: *Mirrlees Review, Reforming the Tax System for the 21st Century*, Londen: Institute for Fiscal Studies 2008, p. 914-1027, p. 925-926 en D.A. Weisbach, 'The Use of Neutralities in International Tax Policy', University of Chicago, Coase-Sandor Institute for Law & Economics Working Paper No. 697, 2014, p. 3.

8 T. Bender, *De vrijstellingsmethode ter voorkoming van internationale dubbele belasting*, origineel proefschrift Universiteit Leiden 2000, p. 37-38 spreekt in dit kader meer specifiek over toepassing van het universaliteitsbeginsel (gelet op de toegepaste methode ter voorkoming van dubbele belasting, waarbij het wereldinkomen effectief in de belastinggrondslag wordt betrokken, zij het met verrekening van de buitenlandse belastingen).

9 Zie hierover onder meer C. van Raad, *Nondiscrimination in International Tax Law*, Deventer: Kluwer 1986, p. 258, E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 71-72 en R. Griffith, J. Hines & P.B. Sørensen, 'International Capital Taxation' in: *Mirrlees Review, Reforming the Tax System for the 21st Century*, Londen: Institute for Fiscal Studies 2008, p. 914-1027, p. 926.

10 D.A. Weisbach, 'The Use of Neutralities in International Tax Policy', University of Chicago, Coase-Sandor Institute for Law & Economics Working Paper No. 697, 2014, p. 3.

11 T. Bender, *De vrijstellingsmethode ter voorkoming van internationale dubbele belasting*, origineel proefschrift Universiteit Leiden 2000, p. 56.

Samenvattend worden bij KEN binnenlandse en buitenlandse inkomstenbronnen gelijk behandeld (in de woonstaat), terwijl bij KIN gelijkheid bestaat tussen binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen (in de bronstaat). Zolang geen sprake is van volledige harmonisatie van de belastingstelsels, kan slechts één van deze twee neutraliteitsvormen worden gerealiseerd.¹² Er is in de wetenschap dan ook al veelvuldig gediscussieerd over de vraag welke van de twee vormen van neutraliteit de voorkeur verdient.¹³

Door de klassiek economen wordt hierbij de lijn gevolgd dat KEN leidt tot een efficiëntere inzet van productiefactoren dan KIN.¹⁴ Centraal argument binnen deze stroming is dat bij KEN belastingneutraliteit bestaat ten aanzien van de locatie waarin de activiteiten van een onderneming worden verricht, waardoor de fiscaliteit geen versturende invloed heeft op de keuze hiervan. Met andere woorden, in dat geval is de overheidsinterventie kleiner, waardoor de marktwerking beter tot zijn recht komt.¹⁵ KIN aan de andere kant zou leiden tot het gericht verplaatsen van activiteiten naar fiscaal voordelige jurisdicties, hetgeen volgens de klassiek economen versturend werkt binnen dat optimalisatieproces.¹⁶ Als gevolg

- 12 R. Griffith, J. Hines & P.B. Sørensen, 'International Capital Taxation' in: *Mirrlees Review, Reforming the Tax System for the 21st Century*, Londen: Institute for Fiscal Studies 2008, p. 914-1027, p. 952. Zie ook het voorbeeld van Graetz in M.J. Graetz, 'Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies', *Tax Law Review* 2001/2, p. 261-336, p. 272.
- 13 Zie voor een behandeling hiervan: D.A. Weisbach, 'The Use of Neutralities in International Tax Policy', University of Chicago, Coase-Sandor Institute for Law & Economics Working Paper No. 697, 2014. Zie voor nadere literatuurverwijzingen tevens K. Vogel, 'Worldwide vs. Source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments', *Intertax* 1988 (8/9), p. 216-299 (10), p. 310-320 (11), p. 393-402, T. Bender, *De vrijstellingsmethode ter voorkoming van internationale dubbele belasting*, origineel proefschrift Universiteit Leiden 2000, p. 39-50, E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 74-78, D.M. Weber, *Belastingontwijking en de EG-Verdragsvrijheden*, FM nr. 105, Deventer: Kluwer 2003, p. 128-132 en H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 414-420 (randnr. 469-472) en p. 518-532 (randnr. 580-603).
- 14 P. Richman (Musgrave), *Taxation of foreign investment income. An Economic analysis*, Johns Hopkins Press, Baltimore 1963, P. Musgrave, 'Interjurisdictional equity in company taxation: principles and applications to the European Union', in: S. Cnossen (red.), *Taxing capital income in the European Union, issues and options for reform*, Oxford: Oxford University Press 2000, p. 46-77 en R. Griffith, J. Hines & P.B. Sørensen, 'International Capital Taxation' in: *Mirrlees Review, Reforming the Tax System for the 21st Century*, Londen: Institute for Fiscal Studies 2008, p. 914-1027, p. 952-953. Zie ook de andere literatuur genoemd in K. Vogel, 'Worldwide vs. Source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments', *Intertax* 1988/10, p. 310-320, T. Bender, *De vrijstellingsmethode ter voorkoming van internationale dubbele belasting*, origineel proefschrift Universiteit Leiden 2000, p. 39 (voetnoot 104), M.J. Graetz, 'Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies', *Tax Law Review* 2001/2, p. 261-336, p. 272 en D.A. Weisbach, 'The Use of Neutralities in International Tax Policy', University of Chicago, Coase-Sandor Institute for Law & Economics Working Paper No. 697, 2014, p. 3-5.
- 15 R. Griffith, J. Hines & P.B. Sørensen, 'International Capital Taxation' in: *Mirrlees Review, Reforming the Tax System for the 21st Century*, Londen: Institute for Fiscal Studies 2008, p. 914-1027, p. 952-953.
- 16 P. Musgrave, 'Interjurisdictional equity in company taxation: principles and applications to the European Union', in: S. Cnossen (red.), *Taxing capital income in the European Union, issues and options for reform*, Oxford: Oxford University Press 2000, p. 46-77, p. 48-50 en 75, D.M. Weber, *Belastingontwijking en de EG-Verdragsvrijheden*, FM nr. 105, Deventer: Kluwer 2003, p. 128-129 met verdere verwijzingen en R. Griffith, J. Hines & P.B. Sørensen, 'International Capital Taxation' in: *Mirrlees Review, Reforming the Tax System for the 21st Century*, Londen: Institute for Fiscal Studies 2008, p. 914-1027, p. 915.

hiervan worden activiteiten namelijk potentieel verplaatst naar locaties waar de opbrengst vóór aftrek van belastingen lager uitkomt. Hierdoor zou de totale welvaart afnemen.¹⁷

In andere literatuur is deze visie echter bekritiseerd.¹⁸ Hierbij wordt onder meer betoogd dat de rol van de overheid in het productieproces niet kan worden genegeerd. De klassieke theorie gaat namelijk uit van een opbrengst vóór aftrek van belastingen en negeert de invloed van overheidsbestedingen op de aantrekkelijkheid van het vestigings- c.q. productieklimaat van een staat.¹⁹ Er bestaat echter in zijn algemeenheid een verband tussen de hoogte van de belastingen en de omvang van de publieke voorzieningen in een land.²⁰ Zo zal voor een onderneming de aanwezigheid van bijvoorbeeld veiligheid, infrastructuur en goed opgeleide arbeidskrachten in een staat van belang zijn bij investeringsbeslissingen. In ontwikkelingslanden zal hierdoor de belastingdruk mogelijk lager zijn, maar in dat geval zal een ondernemer in de regel zelf bepaalde investeringen moeten doen. Aangezien bij KEN door de bronstaatoverheid gefinancierde infrastructuur (via de belastingen) wordt verrekenend met de belastingschuld in de woonstaat (verrekeningsmethode ter voorkoming van dubbele belasting), maar de door de onderneming gedane uitgaven slechts tot kostenaftrek leiden, wordt het investeren in staten met een lager niveau van publieke voorzieningen minder aantrekkelijk.²¹ Aldus wordt de binnen KEN veronderstelde neutraliteit tussen binnenlandse en buitenlandse investeringen alsnog verstoord.²² Naar mijn mening wordt

- 17 P. Musgrave, 'Interjurisdictional equity in company taxation: principles and applications to the European Union', in: S. Cnossen (red.), *Taxing capital income in the European Union, issues and options for reform*, Oxford: Oxford University Press 2000, p. 46-77, p. 48-50 en 75 en R. Griffith, J. Hines & P.B. Sørensen, 'International Capital Taxation' in: *Mirrlees Review, Reforming the Tax System for the 21st Century*, Londen: Institute for Fiscal Studies 2008, p. 914-1027, p. 952. Zie voor een beschrijving van de opvatting van de klassieke stroming ook: M.J. Graetz, 'Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies', *Tax Law Review* 2001/2, p. 261-336, p. 270 met verdere verwijzingen en E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 76 (en voetnoot 36). Graetz en Kemmeren plaatsen beiden kanttekeningen bij deze visie.
- 18 Onder meer door Vogel, Bender, Kemmeren en Weber, die allen voorstander zijn van KIN. Zie K. Vogel, 'Worldwide vs. Source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments', *Intertax* 1988/10, p. 310-320, p. 312-313, T. Bender, *De vrijstellingsmethode ter voorkoming van internationale dubbele belasting*, origineel proefschrift Universiteit Leiden 2000, p. 45, E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 75-76 en D.M. Weber, *Belastingontwijking en de EG-Verdragsvrijheden*, FM nr. 105, Deventer: Kluwer 2003, p. 128-129.
- 19 Zie onder meer K. Vogel, 'Worldwide vs. Source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments', *Intertax* 1988/10, p. 310-320, p. 313-315. Vergelijk ook de argumenten vóór internationale belastingconcurrentie, zoals benoemd in R. Griffith, J. Hines & P.B. Sørensen, 'International Capital Taxation' in: *Mirrlees Review, Reforming the Tax System for the 21st Century*, Londen: Institute for Fiscal Studies 2008, p. 914-1027, p. 935-937 die opmerken dat veel rekenmodellen als uitgangspunt nemen dat, kort gezegd, de overheidsmiddelen efficiënt werden besteed (waarna verschillende argumenten worden benoemd om dit uitgangspunt te betwisten).
- 20 E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 76 onder verwijzing naar O. Gandenberger, 'Die Einfluß der Einkommen- und Körperschaftsteuer auf die internationalen Wirtschaftströme', in: K. Vogel (red.), *Grundfragen des internationalen Steuerrechts*, Keulen: Verlag Dr. Otto Schmidt 1985, p. 44.
- 21 T. Bender, *De vrijstellingsmethode ter voorkoming van internationale dubbele belasting*, origineel proefschrift Universiteit Leiden 2000, p. 41-45 onder verwijzing naar Vogel die dit argument eerder uitwerkte in K. Vogel, 'Worldwide vs. Source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments', *Intertax* 1988/10, p. 310-320, p. 311-315.
- 22 E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 75.

met deze factor inderdaad ten onrechte geen rekening gehouden bij KEN. Daarnaast is het mijns inziens niet onwenselijk dat staten onderling op een gezonde manier concurreren, waarbij een onderneming verhoudingsgewijs de beste randvoorwaarden voor productie c.q. hoogste economische aantrekkelijkheid (bijv. infrastructuur, overheidsdiensten, opleidingsniveau beroepsbevolking, klimaat) krijgt tegen de beste prijs (in de vorm van belastingen).²³ Bij KEN wordt het concurrentievoordeel van meer efficiënte staten echter in feite tenietgedaan door een compenserende heffing van het woonland. Aldus heeft KEN een protectionistisch karakter.²⁴

In de literatuur is daarnaast terecht betoogd dat ook bij toepassing van KEN de activiteiten regelmatig alsnog zullen plaatsvinden in de voordeligere belastingjurisdicties, althans indien dit leidt tot een hogere netto-opbrengst van de productiefactoren. In dat geval zullen deze echter worden uitgevoerd door lokaal gevestigde ondernemingen.²⁵ Door de toenemende globalisering is daarnaast het verplaatsen van het hoofdkantoor naar fiscaal voordelige staten voor concerns tegenwoordig vaker een reële optie om de (concurrentie)nadelen van KEN te voorkomen.²⁶ Al met al leidt KEN derhalve (ook) niet tot een onverstoorde en optimale allocatie van de productiefactoren.^{27, 28}

- 23 Weber heeft in dit kader betoogd dat belastingconcurrentie als zodanig juist in aanmerking zou moeten worden genomen bij de vaststelling van het optimale allocatieproces. Dit aangezien minder belastingheffing immers leidt tot minder overheidsinmenging en hogere opbrengsten van de productiefactoren. Concurrentie tussen de rechtstelsels (naast die tussen marktpartijen) leidt in deze visie juist tot meer welvaart. Zie D.M. Weber, *Belastingontwijking en de EG-Verdragsvrijheden*, FM nr. 105, Deventer: Kluwer 2003, p. 129-130 en nadien in D.M. Weber, 'VPB 2007. Een stelsel gebaseerd op het territorialiteitsbeginsel: EG-aspecten en contouren', *WFR* 2004/1297, paragraaf 3.2.1 onder verwijzing naar M.J. Graetz, 'Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies', *Tax Law Review* 2001/2, p. 261-336, p. 284.
- 24 P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 708.
- 25 E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 76 onder verwijzing naar G.C. Hufbauer en J.M. van Rooij, *US Taxation of International Income, Blueprint for Reform*, Washington D.C.: Institute for International Economics 1992, p. 58.
- 26 A.J. Auerbach, M.P. Devereux & H. Simpson, 'Taxing Corporate Income' in: *Mirrlees Review, Reforming the Tax System for the 21st Century*, Londen: Institute for Fiscal Studies 2008, p. 837-913, p. 869 en 882.
- 27 E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 75-76 en 130.
- 28 Vergelijk ook R. Griffith, J. Hines & P.B. Sørensen, 'International Capital Taxation' in: *Mirrlees Review, Reforming the Tax System for the 21st Century*, Londen: Institute for Fiscal Studies 2008, p. 914-1027, p. 915-916, 954 en 959. Deze vooraanstaande economen bepleiten dat het Verenigd Koninkrijk moet overstappen naar de vrijstellingsmethode ten aanzien van dividenduitkeringen die Britse vennootschappen ontvangen van hun buitenlandse dochtermaatschappijen (in afwijking van de huidige verrekeningsmethode).

Los van het bovenstaande verdient KIN mijns inziens sterk de voorkeur met het oog op het functioneren van de interne markt.²⁹ In dat kader is het creëren van gelijke marktvoorwaarden voor binnenlandse en buitenlandse partijen immers een van de centrale pijlers om dit te bereiken (*level playing field*).³⁰ Hiervoor is fiscale gelijkheid op de relevante markt van groot belang. Stel dat een buitenlandse vennootschap een grootschalig project wil uitvoeren in een bronstaat waar het belastingtarief 10% bedraagt.³¹ Laten we aannemen dat de woonstaat van deze vennootschap een tarief van 30% kent. Indien de woonstaat in dat geval KEN zou toepassen, betekent dit dat de eventuele winstgevendheid (na belastingen) substantieel lager zou zijn ten opzichte van in de bronstaat gevestigde partijen. Hierdoor bestaat derhalve een reëel concurrentienadeel voor deze onderneming.³² Andere partijen zouden immers tegen een lagere prijs dezelfde nettowinstmarge kunnen behalen.³³ Gelet hierop is niet KEN maar KIN wenselijk voor het goed functioneren van de interne markt.³⁴

Het vorenstaande geldt eveneens ten aanzien van de fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers. Bij KEN zou werken in een andere lidstaat leiden tot gelijkheid met de buurman (die binnenlands werkzaam is). Zoals reeds opgemerkt, zou bij een zuivere toepassing van KEN de buitenlandse belasting volledig moeten worden verrekend door de woonstaat (*full credit*). Bij een hogere buitenlandse belastingdruk zou de woonstaat dan moeten voorzien in een compensatieregeling. Mede gezien de budgettaire impact hiervan gebeurt dit in de praktijk, op enkele uitzonderingen na³⁵, niet en wordt volstaan met een beperkte verrekening. Hierdoor treedt fiscale gelijkheid met de buurman slechts op indien de buitenlandse belastingdruk lager is.

29 P. Pistone, *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, EUCOTAX series on European Taxation, Londen: Kluwer Law International 2002, p. 197-200 en 299, E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 132-133 en 138-140, P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 705-708, K. Vogel, *Taxation of Cross-Border Income, Harmonization, and Tax Neutrality under European Community Law: An institutional Approach*, Deventer: Kluwer 1994, p. 29, D.M. Weber, 'VPB 2007. Een stelsel gebaseerd op het territorialiteitsbeginsel: EG-aspecten en contouren', *WFR* 2004/1297, paragraaf 3.2.1 (slot) en H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 416-418 (randnr. 471).

30 P. Pistone, *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, EUCOTAX series on European Taxation, Londen: Kluwer Law International 2002, p. 299.

31 Waarbij ik toewijzing van het primaire heffingsrecht aan de bronstaat veronderstel (vaste inrichting).

32 T. Bender, *De vrijstellingsmethode ter voorkoming van internationale dubbele belasting*, origineel proefschrift Universiteit Leiden 2000, p. 36.

33 Waarbij ik abstraheer van het feit dat hun product en kostprijs vrijwel nooit identiek zullen zijn.

34 In gelijke zin: J.J.A.M. Korving, *Internal Market Neutrality*, origineel proefschrift Universiteit Maastricht 2017, p. 161 (paragraaf 4.2.4.2). Korving doet in zijn dissertatie aanbevelingen om sneller tot meer harmonisatie over te gaan teneinde neutraliteit te bereiken binnen de interne markt.

35 Bijvoorbeeld de Nederlandse compensatieregeling voor inwoners van Nederland die in België en/of Duitsland werkzaam zijn, zoals opgenomen in respectievelijk art. 27 van het belastingverdrag tussen Nederland en België (2001) en art. XII van het protocol behorende bij het belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland (2012). Hierbij wordt een volledig gelijke behandeling ten opzichte van de buurman in de regel overigens ook niet bereikt, aangezien Nederland bij de (algemene) compensatieregeling voor de neutraliteit uitgaat van het fictieve scenario waarin de werknemer naast belastingen ook Nederlandse socialezekerheidsbijdragen verschuldigd is over het arbeidsinkomen (premie volksverzekeringen).

Los van deze inconsistenties – en belangrijker – heeft KEN nadelige gevolgen voor de (concurrentie)positie van binnenlandse en buitenlandse werknemers op de Europese arbeidsmarkt. Hetgeen hiervoor is opgemerkt ten aanzien van buitenlandse ondernemingen die gevestigd zijn in staten met een hogere belastingdruk geldt namelijk *mutatis mutandis* voor werknemers die in dergelijke lidstaten wonen. Indien zij dezelfde nettoloon-eis zouden hanteren als werknemers uit de werkstaat, betekent dit dat zij substantieel duurder zouden zijn voor werkgevers dan lokale werknemers. Immers, de werkgever zou deze buitenlandse werknemer een hoger brutoloon moeten bieden om op hetzelfde netto-inkomen uit te komen. Hierdoor zouden buitenlandse werknemers niet op gelijke voet kunnen concurreren op de arbeidsmarkt, aangezien bij gelijke geschiktheid het aannemen van een binnenlandse werknemer aantrekkelijker is.³⁶ Bij toepassing van KIN treedt een dergelijke distorsie echter niet op, hetgeen bijdraagt aan het creëren van een gemeenschappelijke arbeidsmarkt binnen de Europese Unie.

Indien wel zou worden voorzien in een zuivere toepassing van KEN (volledige verrekening van de buitenlandse belastingen), dan zou dit eveneens de marktwerking kunnen verstoren in situaties waarin sprake is van een *lagere* belastingdruk in het woonland. Indien de belastingdruk in de werkstaat bijvoorbeeld 40% zou bedragen en die in het woonland slechts 15%, dan zouden buitenlandse werknemers hierdoor immers juist een concurrentievoordeel hebben ten opzichte van binnenlandse werknemers (hen kan immers hetzelfde nettoloon worden geboden tegen aanzienlijk lagere werkgeverslasten). Dit zou verdringing van binnenlandse werknemers op de arbeidsmarkt tot gevolg kunnen hebben.³⁷ Een *full credit* (nauwkeuriger: een compensatieregeling in de woonstaat ter verrekening van hogere belastingen in de werkstaat) heeft aldus eveneens een marktverstorend effect.³⁸ Toepassing hiervan is naar mijn mening daarom onwenselijk, ondanks de financiële en praktische

36 In gelijke zin: E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions – a rethinking of models*, Dongen: Pijnenburg 2001, p. 82-83. Vogel beschouwt de toepassing van de verrekeningsmethode op buitenlands arbeidsinkomen als 'highly non-neutral'. Zie K. Vogel, 'Worldwide vs. Source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments', *Intertax* 1988/10, p. 310-320, p. 319.

37 Hetzij door buitenlandse werknemers die lokaal in dienst zouden treden, hetzij door gedetacheerde werknemers van buitenlandse ondernemingen. Aangezien de loonkosten een significant onderdeel uitmaken van de kostprijs van ondernemingen, zou dit uiteraard ook gevolgen hebben voor de concurrentiepositie van de desbetreffende werkgever. Dit is niet louter een theoretisch argument: er zijn in 2018 verschillende lidstaten in Oost-Europa die een laag (vlak) inkomstenbelastingtarief hanteren, waaronder Bulgarije (10%), Roemenië (10%), Hongarije (15%) en Slowakije (19%-25%). Bron: Country Surveys & Country Analyses, *International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)* (beschikbaar via www.ibfd.org, geraadpleegd op 8 oktober 2018). Er zijn grote aantallen werknemers uit deze landen werkzaam in West-Europese lidstaten. Zie European Commission (2018), 2017 Annual Report on intra-EU Labour Mobility, final report, p. 85 en p. 234-235 (tabel 64). Het introduceren van een compensatieregeling zou een stap in de verkeerde richting zijn in het licht van het gewenste gelijke speelveld.

38 Bijkomend probleem c.q. vraagstuk bij een dergelijke compensatieregeling is de budgettaire impact voor de woonstaat. Er zouden dan afspraken moeten worden gemaakt over de verdeling van deze last tussen de betrokken lidstaten. Een eerder voorstel van de Europese Commissie uit 1979 tot invoering van een compensatieregeling strandde naar verluidt (mede) hierdoor. Zie hierover ook hoofdstuk 10.

voordelen die hier in bepaalde gevallen aan verbonden zijn voor werknemers.³⁹ De opvatting van bijvoorbeeld Niesten⁴⁰ en de Commissie grenswerkers dat binnen de EU 'gestreefd [zou] moeten worden naar een gelijkheid op de werkvloer én gelijkheid met de buurman in de woonstaat'⁴¹, deel ik dan ook niet. Dat streven is bovendien innerlijk tegenstrijdig: het creëren van gelijkheid met de buurman (door middel van een compensatieregeling) zou de gelijkheid op de werkvloer immers alsnog doorbreken.⁴² Om een dergelijke dubbele gelijkheid te creëren zou alleen volledige harmonisatie van de inkomstenbelastingstelsels volstaan. Al met al verdient toepassing van KIN mijns inziens ook in het kader van de fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers de voorkeur.

De Expert Group die is ingesteld door de Europese Commissie spreekt in het rapport 'Ways to tackle cross-border tax obstacles facing individuals within the EU' geen expliciete voorkeur uit voor KIN of KEN maar lijkt als uitgangspunt te streven naar exclusieve toewijzing van het heffingsrecht over het totale arbeidsinkomen van een werknemer aan één lidstaat.⁴³ Er zouden hierbij naar het oordeel van de Expert Group binnen de EU nieuwe toewijzingsregels moeten komen voor de belastingheffing, bijvoorbeeld overeenkomstig

39 Anders: H. de Vries, 'Keuzeregeling artikel 2.5 Wet IB 2001 – stand van zaken en hoe nu verder?', *WFR* 2013/976, paragraaf 6 en H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 1277-1278 (randnr. 1384) die voorstanders zijn van een algehele invoering van een compensatieregeling binnen de EU.

40 H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 1223-1224 (randnr. 1352): 'in dit proefschrift wordt een dubbele gelijkheid nagestreefd, namelijk een 'gelijkheid met de buurman' (in de woonstaat) en een 'gelijkheid met de collega's' (op de werkvloer). Deze opvatting kan als 'ideaalbeeld' worden verwoord'. Niesten bepleit daarbij een combinatie van een nationale behandeling in de werkstaat en een compensatieregeling in de woonstaat. Zij beschrijft dit als een wijze waarop 'een gelijke behandeling op de werkvloer en met de buurman kan worden bewerkstelligd'.

41 Vereniging voor Belastingwetenschap, 'Grenswerkers in Europa: Een onderzoek naar fiscale, sociaalverzekerings- en pensioenaspecten van grensoverschrijdend werken', Rapport van de Commissie grenswerkers (Geschrift nr. 257), 2017, p. 214. Zie in meer detail aanbeveling 11 van dit lezenswaardige rapport (p. 314).

42 Het *tegelijkertijd* bereiken van zowel gelijkheid op de werkvloer als gelijkheid met de buurman is strikt genomen immers niet mogelijk (behoudens het zeer uitzonderlijke geval waarin de feitelijke belastingdruk in beide staten identiek zou uitvallen). Indien een tegemoetkoming in het kader van de compensatieregeling wordt ontvangen is men immers beter af dan werknemers uit de werkstaat, terwijl indien de werkstaatbelasting lager uitvalt men beter af is dan andere inwoners van de woonstaat (althans, bij toepassing van de vrijstellingsmethode). Het voorstel van de commissie strekt in feite dan ook tot het verkrijgen van het meest voordelige van de twee scenario's: woonstaat- versus werkstaatheffing. Ook Kavelaars begrijpt het voorstel in deze zin en acht een dergelijk systeem niet evenwichtig. Zie P. Kavelaars, 'Grenswerkers in spagaat', *NIFR* 2017/1682.

43 Zie het rapport van de Expert Group, 'Ways to tackle cross-border tax obstacles facing individuals within the EU' (2015), met name p. 25-26 en 37. In het rapport worden verschillende procedurele en materieelrechtelijke fiscale belemmeringen behandeld en hiervoor verschillende voorstellen gedaan tot het uitvaardigen van nadere aanbevelingen (*soft law*) of Uniewetgeving (*hard law*). Zie over dit rapport ook F.P.G. Pötgens & T.M. Vergouwen, 'The Report Ways to Tackle Cross-Border Obstacles Facing Individuals within the EU', *EC Tax Review* 2017/5, p. 246-256 alsmede E.W. Ros, 'Europees burgerschap en fiscaliteit', *MBB* 2017/12.

die van Verordening (EG) 883/2004 inzake de toepasselijke socialezekerheidswetgeving.⁴⁴ In een klassieke grensarbeiderssituatie waarin volledig in de werkstaat wordt gewerkt zou een dergelijke toewijzing leiden tot exclusieve werkstaatheffing (KIN).⁴⁵ In bepaalde situaties zou het voorstel echter leiden tot woonstaatheffing (KEN), bijvoorbeeld bij detachering tot 24 maanden of bij werknemers die substantieel werken in hun woonstaat.⁴⁶ Het rapport bevat tevens alternatieve voorstellen, waaronder een afwikkeling van de EU-brede belastingheffing met de belastingautoriteit van één lidstaat (*one-stop-shop*, met verdeling van de aldus geheven belasting tussen de betrokken lidstaten). Het laatstgenoemde voorstel lijkt een KEN-benadering in te houden (woonstaatheffing).⁴⁷ Gelet op het voorgaande geeft het rapport geen duidelijke richting c.q. geschikte oplossing voor de vraag welke vorm van belastingneutraliteit dient te worden gerealiseerd voor grensoverschrijdende werknemers binnen de Europese Unie.⁴⁸ Dit was ook niet het streven van de Expert Group. Zoals reeds uit de titel van het rapport kan worden afgeleid was de doelstelling om voorstellen te doen om grensoverschrijdende fiscale belemmeringen weg te nemen. Mijns inziens dient hieraan voorafgaand echter een principiële keuze te worden gemaakt of voor grensoverschrijdende werknemers gelijkheid dient te bestaan met de collega op de werkvloer (gelijke fiscale behandeling ten opzichte van belastingplichtigen die wonen in de werkstaat, KIN) of met de buurman (gelijke behandeling ten opzichte van belastingplichtigen die werken in de woonstaat, KEN).

Zoals opgemerkt verdient toepassing van KIN naar mijn mening in het kader van de fiscale behandeling van grensoverschrijdende werknemers de voorkeur. Het sluit bovendien aan bij het Unierechtelijke beginsel van gelijke behandeling, hetgeen een verplichting inhoudt voor de lidstaten om buitenlandse partijen onder gelijke voorwaarden toe te laten tot hun nationale markt.⁴⁹ Voor werknemers is dit nader verankerd in art. 7 lid 2 Verordening (EU) 492/2011 waarin is opgenomen dat een werknemer, die onderdaan is van een lidstaat, in andere lidstaten dezelfde sociale en fiscale voordelen geniet als de nationale werknemers.

44 Rapport van de Expert Group, 'Ways to tackle cross-border tax obstacles facing individuals within the EU' (2015), p. 25-26. Dit door middel van een richtlijn of multilateraal belastingverdrag. Overigens suggereert de Expert Group op p. 28-29 van het rapport tevens om de *fiscale woonplaats* in het vervolg te bepalen overeenkomstig deze toewijzingsregels van de socialezekerheidsverordening. Zie hierover ook F.P.G. Pötgens & T.M. Vergouwen, 'The Report Ways to Tackle Cross-Border Obstacles Facing Individuals within the EU', *EC Tax Review* 2017/5, p. 246-256, p. 250 die in dit kader terecht opmerken dat de in het rapport gekozen formulering ten aanzien van de vaststelling van de fiscale woonplaats niet goed aansluit bij de toewijzingsregels voor de toepasselijke socialezekerheidswetgeving zoals opgenomen in Verordening (EG) 883/2004.

45 Op grond van de hoofdregel van art. 11 lid 3 onderdeel a Verordening (EG) 883/2004.

46 Het van toepassing blijven van de socialezekerheidswetgeving van de staat van voorafgaande verzekering is in de regel gebaseerd op art. 12 Verordening (EG) 883/2004 (detachering van maximaal 24 maanden). Op grond van art. 13 lid 1 onderdeel a Verordening (EG) 883/2004 is de socialezekerheidswetgeving van de woonstaat van toepassing indien een werknemer in meerdere lidstaten werkzaam is, waarbij hij een substantieel deel van zijn werkzaamheden in de woonstaat verricht (kort gezegd, indien ten minste 25% van de arbeidstijd en/of arbeidsbeloning gerelateerd is aan de werkzaamheden in de woonstaat, zie art. 14 lid 8 Verordening (EG) 987/2009).

47 Zie p. 26 van het rapport van de Expert Group.

48 Aangezien geen keuze wordt gemaakt tussen KIN of KEN liggen bepaalde in het rapport genoemde voorstellen c.q. varianten daarop ver uiteen qua onderliggende principes.

49 P. Pistone, *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, *EUCOTAX series on European Taxation*, Londen: Kluwer Law International 2002, p. 299.

Ten aanzien van grensoverschrijdende werknemers sluit gelijkheid op de werkvloer (i.e. in de werkstaat) hierbij het beste aan.⁵⁰

Deze benadering is tevens in lijn met andere voor het vrije verkeer van werknemers relevante rechtsgebieden. In dit kader kan met name worden gedacht aan de Uniewetgeving op het terrein van het socialezekerheids- en arbeidsrecht, waarbij het werklandbeginsel ook als leidend principe is omarmd.

Onder Verordening (EG) 883/2004, inzake de coördinatie van het toepasselijke socialezekerheidsstelsel, geldt als hoofdregel dat een werknemer exclusief sociaal verzekerd is in de lidstaat waar hij zijn dienstbetrekking uitoefent (*lex loci laboris*).⁵¹ Dit principe wordt inmiddels al ruim zestig jaar gevolgd voor de bepaling van de toepasselijke socialezekerheidswetgeving binnen Europa.⁵² Ook de considerans van de huidige verordening onderstreept het primaat van de werkstaat. Hierin wordt namelijk onder meer vermeld dat 'het binnen de Gemeenschap in principe niet gerechtvaardigd [is] dat socialezekerheidsrechten afhankelijk gesteld worden van de woonplaats van de betrokkene (...)' alsmede dat 'om gelijke behandeling van alle personen die op het grondgebied van een lidstaat werken zo goed mogelijk te garanderen, (...) als algemene regel de wetgeving van de lidstaat op het grondgebied waarvan de betrokkene zijn werkzaamheden, al dan niet in loondienst, verricht als toepasselijke wetgeving [dient] te worden aangewezen'.⁵³ Aldus wordt non-discriminatie in dit kader op één lijn gesteld met toepassing van gelijkheid op de werkvloer.

Het is tevens in overeenstemming met de brede wens van de Europese Commissie om binnen de EU te komen tot 'dezelfde beloning voor hetzelfde werk op dezelfde werkplek'.⁵⁴ Hiertoe zijn bijvoorbeeld nadere stappen gezet door middel van de 'nieuwe' detacheringsrichtlijn.⁵⁵ Op grond van de detacheringsrichtlijn dient ten aanzien van buitenlandse werknemers, die tijdelijk in een andere lidstaat worden tewerkgesteld, vanaf de eerste werkdag de zogenoemde 'harde kern' van de arbeidsvoorwaarden te worden

50 Dit uitgangspunt dient mijns inziens ook te gelden voor klassieke grensarbeiders (die dagelijks terugkeren naar hun woonstaat). Anders: P. Kavelaars, *Toewijzingsregels in het internationale fiscale- en sociaalverzekeringsrecht*, Deventer: Kluwer 2003, p. 73 die voorstander is van een woonstaatheffing voor grensarbeiders. Zie tevens P. Kavelaars, 'Grenswerkers in spagaat', *NIFR* 2017/1682 en het inmiddels klassieke debat tussen Wattel en Kavelaars in P.J. Wattel en P. Kavelaars, 'Fiscaal duel: Grensarbeidersregeling: werkstaat is beter dan woonstaat', *WFR* 2001/58.

51 Op grond van art. 11 lid 3 onderdeel a Verordening (EG) 883/2004 (werkzaamheden in loondienst in één lidstaat). Zie over de verhouding van de socialezekerheidswetgeving ten opzichte van de belastingwetgeving ook paragraaf 7.4.

52 F. Pennings, 'Co-ordination of Social Security on the Basis of the State of Employment Principle: Time for an Alternative?', *Common Market Law Review* 2005/42, p. 67-89, p. 67-69 en B. Peeters & H. Verschuere, 'The Impact of European Union Law on the Interaction of Members States' Sovereign Powers in the Policy Fields of Social Protection and Personal Income Tax Benefits', *EC Tax Review* 2016/5-6, p. 262-276, p. 265.

53 Onderdelen 16 en 17 van de considerans van Verordening (EG) 883/2004 (cursivering NS).

54 Dit is onder meer benoemd in de Staat van de Unie op 13 september 2017 van voorzitter Juncker: 'in een Unie van gelijken horen er geen tweederangswerknemers te zijn. Werknemers moeten voor hetzelfde werk op dezelfde plek hetzelfde loon krijgen. De Commissie heeft daarom nieuwe EU-regels voor detachering van werknemers voorgesteld'. Zie ook het persbericht van de Europese Commissie van 24 oktober 2017, 'Commissie verwelkomt steun van de Raad voor Europese pijler van sociale rechten en algemene oriëntatie van de Raad om de detacheringsrichtlijn te hervormen', IP/17/4068.

55 Richtlijn (EU) 2018/957 van het Europees Parlement en de Raad van 28 juni 2018 tot wijziging van Richtlijn 96/71/EG betreffende de terbeschikkingstelling van werknemers met het oog op het verrichten van diensten, PbEU 2018, L 173.

gerespecteerd door hun werkgever.⁵⁶ Dit betreft bijvoorbeeld het in de werkstaat geldende minimumloon.⁵⁷ Onder de 'nieuwe' detachingsrichtlijn wordt deze verplichting tot gelijke behandeling in de werkstaat bij detacheringen van langer dan twaalf maanden in beginsel uitgebreid tot alle toepasselijke arbeidsvoorwaarden en -omstandigheden die zijn opgenomen in wettelijke bepalingen en/of collectieve arbeidsovereenkomsten.⁵⁸ Het achterliggende doel van de Uniewetgever is om te 'waarborgen dat voor ondernemingen een gelijk speelveld geldt en dat de rechten van werknemers worden geëerbiedigd'.⁵⁹ Ook hier staat arbeidimportneutraliteit onmiskenbaar op de voorgrond.

Naar aanleiding van het bovenstaande concludeer ik dat een keuze voor fiscale gelijkheid op de werkvloer (in de werkstaat) niet alleen vanuit economisch oogpunt kan worden onderbouwd maar tevens volledig zou aansluiten bij de beleidskeuzes die de Uniewetgever heeft gemaakt voor de aanverwante rechtsgebieden. Om het beoogde doel van 'dezelfde beloning' van grensoverschrijdende werknemers daadwerkelijk te bereiken dient mijns inziens tevens sprake te zijn van 'dezelfde *belasting* voor hetzelfde werk op dezelfde werkplek'. De genoemde gelijkheid zou naar mijn mening door de werkstaat moeten worden gecreëerd en vervolgens door de woonstaat moeten worden geëerbiedigd.⁶⁰ De wijze van belastingheffing ter zake van het arbeidsinkomen van werknemers zou mijns inziens dan ook niet langer afhankelijk moeten zijn van hun woonplaats. Binnen de EU zou in dit kader een principiële keuze voor arbeidimportneutraliteit moeten worden gemaakt of – nauwkeuriger – dient deze voor andere rechtsgebieden reeds gemaakte keuze consequent te worden doorgetrokken naar de belastingheffing van grensoverschrijdende werknemers. Deze visie kan zowel vanuit economisch perspectief (belastingneutraliteit) als vanuit juridisch oogpunt (gelijke behandeling, vrij verkeer van werknemers) worden onderschreven. Hierna zal ik beoordelen op welke onderdelen het *acquis communautaire*, zoals hiervoor behandeld in deel II, hierin momenteel nog onvoldoende voorziet.

9.3 Beoordeling van de Schumacker-doctrine

Hiervoor is reeds opgemerkt dat het verschil in fiscale behandeling op grond van woonplaats op gespannen voet staat met het Unierechtelijke beginsel van gelijke behandeling. Het Hof van Justitie heeft echter tot op heden aanvaard dat inwoners en niet-inwoners in beginsel verschillend worden behandeld, althans als het gaat om de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie c.q. volledige fiscale draagkracht. In de literatuur

56 Dit geldt ongeacht het arbeidsrecht dat van toepassing is op de dienstbetrekking. Zie art. 3 lid 1 Richtlijn 96/71/EG. Het gaat hierbij specifiek om gedetacheerde werknemers die normaliter in een andere lidstaat werkzaam zijn; niet iedere grensoverschrijdende arbeidsactiviteit valt binnen de reikwijdte van deze richtlijn.

57 Zie art. 3 lid 1 onderdeel c Richtlijn 96/71/EG.

58 Dit is opgenomen in het nieuwe art. 3 lid 1bis Richtlijn 96/71/EG. Hierbij gelden enkele uitzonderingen, bijvoorbeeld voor aanvullende bedrijfspensioenregelingen. De coördinatie van het toepasselijke socialezekerheidsstelsel blijft daarnaast afzonderlijk geregeld door middel van Verordening (EG) 883/2004. Zie met betrekking tot dit laatste tevens onderdeel 14 van de considerans van Richtlijn (EU) 2018/957.

59 Onderdeel 1 van de considerans van Richtlijn (EU) 2018/957 (cursivering NS). Het belang van een 'gelijk speelveld' komt ook in andere onderdelen van de considerans in verschillende bewoordingen duidelijk naar voren.

60 In gelijke zin: P.J. Wattel, 'Capital export neutrality and free movement of persons', *Legal Issues of European Integration* 1996/1, p. 115-127, p. 126.

heeft dit uitgangspunt, alsmede andere onderdelen van de Schumacker-doctrine, veel kritiek ontvangen.⁶¹ In deze paragraaf wordt beoordeeld in hoeverre de rechtspraak van het Hof leidt tot de door mij bepleite arbeidimportneutraliteit c.q. gelijke behandeling op de werkvloer (zoals behandeld in paragraaf 9.2) of dat juist verhindert. Hierbij wordt ingegaan op een aantal onderdelen waarop de jurisprudentie van het Hof van Justitie mijns inziens tekortschiet in het licht van de beoogde neutraliteit tussen binnenlandse en buitenlandse werknemers.⁶²

9.3.1 Vergelijkbaarheid van inwoners en niet-inwoners

Het algemene uitgangspunt van de jurisprudentie van het Hof van Justitie is dat inwoners en niet-inwoners, ten aanzien van belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie, in beginsel geen objectief vergelijkbare gevallen zijn.⁶³ Op grond van deze premisse mogen dergelijke belastingvoordelen over het algemeen worden onthouden aan niet-inwoners. Dit heeft tot gevolg dat op dit onderdeel in beginsel geen gelijke behandeling op de werkvloer bestaat. Afgezien van het feit dat ik deze uitkomst onwenselijk acht, is het door het Hof gehanteerde uitgangspunt mijns inziens ook onjuist.

Eén van de redenen die het Hof noemt voor dit onderscheid is de omstandigheid dat het buitenlandse inkomen van belastingplichtigen doorgaans slechts een klein gedeelte uitmaakt van hun totale inkomen (dat normaliter is geconcentreerd in de woonstaat).⁶⁴ Daarnaast kan de woonstaat de persoonlijke draagkracht van belastingplichtigen beter beoordelen aangezien deze staat in het algemeen over de hiervoor benodigde gegevens beschikt.⁶⁵ Gelet hierop bestaat in beginsel geen objectieve vergelijkbaarheid ten opzichte van een inwoner en hoeft de werkstaat de belastingvoordelen in verband met de persoonlijke en gezinssituatie niet te verlenen aan niet-inwoners, aldus het Hof. Deze argumenten zijn echter niet valide. Het enkele feit dat een niet-inwoner slechts een gedeelte van zijn inkomen in een andere lidstaat verwerft, kan geen reden zijn om hem deze belastingvoordelen

61 Zie bijvoorbeeld P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 861-880, H. Niesten, *Belastingvoordelen van de grensoverschrijdende economisch actieve EU-persoon*, Mechelen: Wolters Kluwer 2018, p. 1020 e.v. (randnr. 1126 e.v.), A. Cordewener, 'Personal Income Taxation of Non-residents and the Increasing Impact of the EC Treaty Freedoms', in: D. Weber (red.), *The Influence of European Law on Direct Taxation, EUCOTAX series on European Taxation*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2007, p. 61-73 en D.M. Weber, *Op zoek naar een (nieuwe) balans tussen belastingsovereiniteit en het recht op vrij verkeer binnen de EG*, Deventer: Kluwer 2006, p. 44 (in alle gevallen met verdere verwijzingen).

62 Paragraaf 9.3 (inclusief voorbeelden) is deels ontleend aan mijn masterscriptie inzake de voormalige Nederlandse keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen. Zie N.P. Schipper, *Fiscale draagkracht van grensoverschrijdende werknemers in Europeesrechtelijk perspectief*, masterscriptie Universiteit van Amsterdam 2012 (beschikbaar via <http://www.scriptsionline.uba.uva.nl/document/360932>).

63 Zie onder meer HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), r.o. 31-34, HvJ EG 1 juli 2004, zaak C-169/03 (*Wallentin*), r.o. 15-16 en HvJ EU 18 juni 2015, zaak C-9/14 (*Kieback*), r.o. 20-23.

64 Zie bijvoorbeeld HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), r.o. 32 en HvJ EU 19 november 2015, zaak C-632/13 (*Hirvonen*), r.o. 31.

65 Zie bijvoorbeeld HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), r.o. 33.

volledig te onthouden.⁶⁶ In de mate dat deze belastingplichtige voor zijn arbeidsinkomen is onderworpen aan belastingheffing in de andere staat, zou naar mijn mening in dit kader dan ook objectieve vergelijkbaarheid moeten worden aangenomen. Daarnaast kan het gebrek aan informatie over de persoonlijke draagkracht van een belastingplichtige dit onderscheid niet rechtvaardigen. In het wegnemen van dit probleem voorziet immers de Richtlijn betreffende wederzijdse bijstand.⁶⁷

Zoals in deel I van dit proefschrift is benoemd, bestaat wel een verschil in de belastingjurisdictie die een lidstaat kan uitoefenen ten aanzien van een niet-inwoner (die geen onderdaan van deze staat is). Dit reeds gelet op de kaders die uit het volkenrecht volgen en waaraan staten gebonden zijn.⁶⁸ Daarnaast wordt het heffingsrecht van lidstaten ter zake van niet-inwoners (inclusief onderdanen) uiteraard regelmatig beperkt op grond van de tussen staten gesloten belastingverdragen. Deze beperkte heffingsbevoegdheid staat echter niet eraan in de weg dat lidstaten de persoonlijke en gezinssituatie van niet-inwoners desgevraagd in aanmerking kunnen nemen en kan naar mijn mening het door het Hof in beginsel geaccepteerde onderscheid in dit kader derhalve evenmin rechtvaardigen. Het Hof van Justitie benoemt bovenstaande beperkingen ten aanzien van de fiscale jurisdictie overigens ook niet in het Schumacker-arrest.⁶⁹

De aanvaarding van het verschil in behandeling van niet-inwoners door het Hof komt voort uit de veronderstelling dat belastingplichtigen de subjectgebonden belastingvoordelen al (volledig) ontvangen in hun woonstaat. Indien de werkstaat deze nogmaals zou moeten verlenen, dan zouden grensoverschrijdende werknemers een ongerechtvaardigd voordeel genieten.⁷⁰ Het Hof van Justitie omarmde waarschijnlijk hierom, in navolging van A-G Léger, het beginsel dat de woonstaat volledig rekening dient te houden met de persoonlijke en gezinssituatie.⁷¹ Dit onder verwijzing naar het modelverdrag van de OESO. Bilaterale belastingverdragen, gesloten conform het OESO-modelverdrag, bieden

66 P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 862 en A. Cordewener, 'Personal Income Taxation of Non-residents and the Increasing Impact of the EC Treaty Freedoms', in: D. Weber (red.), *The Influence of European Law on Direct Taxation, EUCOTAX series on European Taxation*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2007, p. 67-68.

67 P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 862-863. In de latere rechtspraak wordt dit argument overigens regelmatig niet meer afzonderlijk genoemd door het Hof. Zie bijvoorbeeld de meer recente arresten HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15 (X), r.o. 30-31 en HvJ EU 22 juni 2017, zaak C-20/16 (*Bechtel*), r.o. 55-56. Zie hierover ook S.C.M.G. van Thiel, *Free movement of persons and income tax law: the European court in search of principles*, Amsterdam: IBFD 2002, p. 417 die dit kort na het Schumacker-arrest al opmerkte.

68 Zie paragraaf 2.2.

69 Zie HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93 (*Schumacker*), r.o. 31 e.v.

70 Zie vrijwel letterlijk A-G Léger in zijn conclusie van 22 november 1994 in zaak C-279/93 (*Schumacker*), punt 62-64. Zie ook HvJ EG 27 juni 1996, zaak C-107/94 (*Asscher*), r.o. 44 en HvJ EG 12 juni 2003, zaak C-234/01 (*Gerritse*), r.o. 51.

71 Zie voor kritiek op dit uitgangspunt: M. Lang, 'Ist die Schumacker-Rechtsprechung am Ende?', *Recht der Internationalen Wirtschaft* 2005/5, p. 336-344.

echter geen grondslag voor dergelijke verplichtingen voor de woonstaat.⁷² In de praktijk worden (of werden, althans voorafgaand aan het De Groot-arrest) de belastingvoordelen die verbonden zijn aan de persoonlijke en gezinssituatie doorgaans dan ook slechts pro rata verleend door de woonstaat van belastingplichtigen. Dit wordt veroorzaakt door de systematiek van de vrijstellings- en verrekeningsmethode waardoor een inwoner zijn aftrekposten vaak slechts kan effectueren in de verhouding van het binnenlandse inkomen ten opzichte van het wereldinkomen.⁷³ Hierdoor verliest een belastingplichtige die de helft van zijn inkomsten in het buitenland verwerft een daarmee corresponderend deel van het belastingvoordeel dat verbonden is aan zijn persoonlijke en gezinssituatie. Van een ongerechtvaardigde cumulatie van belastingvoordelen in de woon- en werkstaat zou dan ook geen sprake zijn (bijzondere gevallen uitgezonderd). Deze gevolgen van de vrijstellingsmethode werden door het Hof van Justitie echter miskend in onder meer de uitspraken Schumacker, Gilly en Gschwind.⁷⁴ Gelet op de overwegingen in deze arresten werd kennelijk ervan uitgegaan dat de belastingvoordelen volledig werden genoten in de woonstaat zolang er maar voldoende binnenlands inkomen was.⁷⁵ Dat dit een misverstand is, kwam aan het licht in de latere zaak De Groot. In die procedure werd het Hof direct geconfronteerd met het feit dat de woonstaat doorgaans *effectief* slechts pro rata de subjectgebonden aftrekposten verleent, waardoor een deel van het belastingvoordeel tenietgaat (aangezien het belastingvoordeel zich vertaalt in een lager gemiddeld tarief dat evenredig wordt toegerekend aan het buitenlandse inkomen). Het Hof van Justitie kwam vervolgens tot het oordeel dat een woonstaat in beginsel gehouden is dergelijke belastingvoordelen volledig te verlenen (waarbij deze in het geheel ten laste van het binnenlandse inkomen moeten komen).

Men kan zich afvragen hoe de rechtspraak zich had ontwikkeld indien de zaak De Groot voorafgaand aan het Schumacker-arrest aan het Hof van Justitie was voorgelegd. Het Hof werd in De Groot immers geconfronteerd met zijn eigen onjuiste interpretatie van de fiscale behandeling in de woonstaat (conform het OESO-modelverdrag). Hoewel hieruit bleek dat het uitgangspunt van de Schumacker-jurisprudentie (een belastingplichtige krijgt zijn aftrekposten volledig in de woonstaat en is *daardoor* niet vergelijkbaar met een

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

73 Zie het voorbeeld in paragraaf 2.2.2.

74 Zie hierover P.J. Wattel, 'Progressive taxation of non-residents and intra-EC allocation of personal tax allowances: Why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind do not suffice', *European Taxation* 2000/6, p. 210-223.

75 Zie bijvoorbeeld HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-336/96 (*Gilly*), r.o. 50 waarin het Hof overwoog dat de werkstaat geen rekening behoefde te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van mevrouw Gilly nu zij de fiscale voordelen kon genieten in het woonland aangezien het aldaar belastbare deel van het gezinsinkomen (45%) hiervoor de ruimte bood.

inwoner in de werkstaat) was gebaseerd op onjuiste veronderstellingen, heeft het Hof mijns inziens getracht dit te repareren door de woonstaat alsnog deze verplichting op te leggen.⁷⁶

De *werkstaat* is volgens de Schumacker-rechtspraak in beginsel niet verplicht af-trekposten die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie te verlenen aan niet-inwoners. Belastingverdragen, conform het OESO-modelverdrag, bieden voor een dergelijk onderscheid tussen inwoners en niet-inwoners overigens een expliciete basis.⁷⁷ Het is echter vaste rechtspraak dat ook bilaterale belastingverdragen in overeenstemming met het Unierecht moeten worden uitgeoefend.⁷⁸ Gelet op het Unierechtelijke beginsel van gelijke behandeling zouden daarmee strijdige bepalingen uit de belastingverdragen mijns inziens dan ook buiten toepassing moeten blijven (i.e. bepalingen op grond waarvan niet-inwoners, die gebruikmaken van de verkeersvrijheden, bepaalde fiscale voordelen worden onthouden). Op grond van art. 45 VWEU en meer in het bijzonder art. 7 lid 2 Verordening (EU) 492/2011 hebben onderdanen van andere lidstaten immers recht op dezelfde sociale en *fiscale* voordelen. Gelet op het bovenstaande ben ik van mening dat niet-ingezeten werknemers, in tegenstelling tot de opvatting van het Hof, zich niet in een onvergelijkbare positie bevinden ten opzichte van ingezetenen ten aanzien van de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie bij de heffing van directe belastingen (voor zover zij in de werkstaat aan de belastingheffing zijn onderworpen).⁷⁹ Indien deze visie wordt gevolgd zou als uitgangspunt, zowel in de woonstaat als in de werkstaat, een evenredig deel van de subjectgebonden belastingvoordelen worden toegekend (in de mate dat het wereldinkomen aldaar belastbaar is).⁸⁰ Een dergelijke benadering zou bijdragen aan het bereiken van de gewenste arbeidimportneutraliteit.

9.3.2 *Belastingtarief: progressie-effect functioneert niet*

Een andere tekortkoming van de jurisprudentie is de miskennis van de werking van de belastingverdragen, meer in het bijzonder van de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud. Als gevolg hiervan heeft het Hof van Justitie nagelaten om het verschil

⁷⁶ Idem: P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 869.

⁷⁷ Zie art. 24 lid 1 jo. lid 3 OESO-modelverdrag.

⁷⁸ Zie bijvoorbeeld HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 94 en HvJ EG 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (*Renneberg*), r.o. 51: 'Bij de uitoefening van de aldus verdeelde heffingsbevoegdheid dienen de lidstaten zich niettemin te houden aan de gemeenschapsregels (...) en meer in het bijzonder aan het beginsel dat zij onderdanen van de andere lidstaten op dezelfde manier moeten behandelen als hun eigen onderdanen die gebruik hebben gemaakt van de door het Verdrag gegarandeerde vrijheden'.

⁷⁹ In gelijke zin: P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 862-864, D.M. Weber, *Op zoek naar een (nieuwe) balans tussen belastingsoevereiniteit en het recht op vrij verkeer binnen de EG*, Deventer: Kluwer 2006, p. 44 en A. Cordewener, 'Personal Income Taxation of Non-residents and the Increasing Impact of the EC Treaty Freedoms', in: D. Weber (red.), *The Influence of European Law on Direct Taxation, EUCOTAX series on European Taxation*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2007, p. 67-68.

⁸⁰ Eventuele dubbele voordelen die hierdoor onder omstandigheden zouden ontstaan (bijvoorbeeld indien de *woonstaat* – in afwijking van hetgeen is beschreven – de volledige belastingvoordelen verleent en integraal toerekent aan het binnenlandse inkomen), zouden mijns inziens buiten beschouwing moet blijven voor de vaststelling van de objectieve vergelijkbaarheid in de *werkstaat*.

in behandeling van binnenlandse en buitenlandse werknemers met betrekking tot de tariefstoepassing in de werkstaat zoveel mogelijk weg te nemen.

Op grond van de principes van het internationale belastingrecht worden niet-inwoners in de bronstaat slechts in de heffing betrokken voor het inkomen dat zij aldaar genieten. Hierbij wordt het belastingtarief louter vastgesteld op basis van deze broninkomsten, hetgeen niet zelden slechts een beperkt gedeelte van het wereldinkomen vormt. Dit is anders in de woonstaat van een belastingplichtige. Deze staat zal (doorgaans) het wereldinkomen in de grondslag opnemen, de verschuldigde belasting op basis hiervan vaststellen en vervolgens een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting verlenen voor het buitenlandse inkomen. Hierbij wordt (ten aanzien van actief inkomen zoals loon) door verschillende lidstaten de systematiek van de zogenoemde vrijstelling met progressievoorbehoud gehanteerd (evenredige belastingvrijstelling). Er bestaat aldus een verschil in de berekeningssystematiek die wordt toegepast in de woonstaat en de werkstaat van een grensoverschrijdende werknemer. Hierdoor wordt deze belastingplichtige slechts over het inkomen dat hij in de woonstaat verwerft, belast tegen het tarief dat aansluit bij zijn draagkracht.⁸¹

Het Hof van Justitie miskent echter deze werking van de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud. Dit blijkt onder meer uit de besproken arresten Asscher en Gerritse.⁸² In de zaak Asscher werd het Nederland verboden een hoger tarief in de eerste belastingschijf te hanteren voor niet-inwoners (25% in plaats van 13%). Uit de redenering van het Hof volgt dat Asscher zich ten aanzien van (de progressie van) het Nederlandse belastingtarief in een vergelijkbare positie bevond ten opzichte van een inwoner. Dit aangezien hij door de systematiek van de vrijstelling met progressievoorbehoud (in zijn woonland, België) niet zou kunnen ontsnappen aan de 'progressieregel'.⁸³ De werking van de vrijstelling met progressievoorbehoud heeft echter slechts tot gevolg dat het inkomen *dat ter heffing is toegewezen aan de woonstaat* effectief wordt belast tegen het toepasselijke tarief in de woonstaat. Het inkomen uit de werkstaat niet; dat wordt namelijk vrijgesteld. Hierdoor 'ontsnapt' het buitenlandse inkomen van Asscher wel degelijk aan de progressieregel.⁸⁴ Het door het Hof gebruikte uitgangspunt voor de vergelijking van de tariefdiscriminatie berust dan ook op een onjuiste interpretatie van de werking van het belastingverdrag.⁸⁵

In de latere zaak Gerritse werd dit andermaal duidelijk. Ik roep in herinnering dat in deze zaak een proportioneel tarief van 25% werd toegepast op de door niet-inwoner Gerritse ontvangen vergoeding. Zoals eerder besproken werd het tarief van 25% niet discriminerend geacht indien dit niet leidde tot een zwaardere belastingdruk dan wanneer de verschuldigde

81 Zie de voorbeelden in hoofdstuk 2.

82 Zie paragraaf 3.2.3.2.

83 HvJ EG 27 juni 1996, zaak C-107/94 (*Asscher*), r.o. 47-48.

84 Vergelijk: P.J. Wattel, O.C.R. Marres & H. Vermeulen (red.), *Terra/Wattel European Tax Law. Volume 1 – General Topics and Direct Taxation* (Fiscale Handboeken nr. 10), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 868 en A. Cordewener, 'Personal Income Taxation of Non-residents and the Increasing Impact of the EC Treaty Freedoms', in: D. Weber (red.), *The Influence of European Law on Direct Taxation, EUCOTAX series on European Taxation*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2007, p. 44.

85 Zie ook C. van Raad, 'Fractionele belastingheffing van EU buitenlandse belastingplichtigen', in: J. Verburg e.a. (red.), *Liberales Gifte (Vriendenbundel Ferdinand Grapperhaus)*, Deventer: Kluwer 1999, p. 302 die opmerkt dat het Hof hiermee ervan blijk geeft de werking van het progressievoorbehoud niet te doorgronden.

belasting werd berekend op basis van het progressieve tarief voor inwoners, zij het zonder toekenning van de belastingvrije som.⁸⁶ Aangezien het gemiddelde tarief in dat geval 26,5% zou zijn geweest, bestond in casu geen tariefsdiscriminatie. Het Hof maakte derhalve een vergelijking tussen een niet-inwoner die ongeveer 6.000 DM verwierf in Duitsland (dat slechts circa 10% van zijn wereldinkomen omvatte) en een inwoner van Duitsland waarvan het wereldinkomen louter uit deze 6.000 DM bestond (echter zonder inachtneming van de belastingvrije som).

Het niet in aanmerking nemen van de belastingvrije som (ook niet evenredig) – hoewel mijns inziens ten onrechte⁸⁷ – past binnen de jurisprudentie van het Hof van Justitie. De vergelijking ten aanzien van het tarief is echter merkwaardig. Het Duitse inkomen van Gerritse wordt, anders dan het Hof beweert⁸⁸, ondanks de werking van de progressieregel effectief alleen belast in de bronstaat (Duitsland). De tariefsvergelijking die mijns inziens gemaakt zou moeten worden is derhalve of het inkomen in de bronstaat (in casu Duitsland) zwaarder wordt belast dan wanneer het tarief zou zijn vastgesteld op dezelfde wijze als een inwoner. Dit zou neerkomen op het gemiddelde tarief dat wordt berekend op basis van het wereldinkomen.⁸⁹ Op deze wijze wordt in beide staten het toepasselijke (effectieve) belastingtarief vastgesteld op basis van de werkelijke draagkracht van de grensoverschrijdende werknemer. Gelet op 'de inhoud en het doel' van de progressieve tariefstructuur kan slechts op deze wijze een adequate vergelijking worden gemaakt.

Naar mijn mening zou het bovenstaande uitgangspunt moeten worden gehanteerd voor de beoordeling of een niet-inwoner wordt gediscrimineerd door de bronstaat. Aldus zou meer fiscale gelijkheid op de werkvloer ontstaan in vergelijking met de rechtspraak van het Hof. Dit aangezien de Gerritse-rechtspraak *de facto* leidt tot een gelijke behandeling van *ongelijke* gevallen (aangezien het buitenlandse inkomen van een niet-inwoner ten onrechte wordt genegeerd). Het Hof zou zijn zienswijze ten aanzien van de werking van de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud dan ook moeten verlaten. Afgezien van de onjuistheid ervan zou de wijze van tariefstoepassing in de *woonstaat* mijns inziens namelijk niet mogen bepalen of een werknemer zich in de *werkstaat* in een objectief vergelijkbare positie bevindt met betrekking tot het toegepaste tarief.⁹⁰ Ongeacht of de woonstaat bijvoorbeeld de vrijstellingsmethode zonder progressievoorbehoud (objectvrijstelling)

86 HvJ EG 12 juni 2003, zaak C-234/01 (*Gerritse*), r.o. 55.

87 Zie in dit kader paragraaf 9.3.1.

88 Het Hof verwijst in de zaak Gerritse wederom naar de werking van de progressieregel om tot de eerdergenoemde vergelijking te komen. Zie HvJ EG 12 juni 2003, zaak C-234/01 (*Gerritse*), r.o. 52-53.

89 De Unierechtelijke aanvaardbaarheid van het toepassen van progressievoorbehoud bij niet-inwoners werd eerder door het Hof zelf ook erkend in HvJ EG 26 oktober 1995, zaak C-151/94 (*Commissie/Luxemburg*), r.o. 21. Zie hierover ook uitgebreider de conclusie van A-G Jakobs van 19 september 1995, zaak C-151/94 (*Commissie/Luxemburg*), punt 26-28 die opmerkt dat door rekening te houden met het buitenlandse inkomen van migrerende werknemers het juiste belastingtarief wordt toegepast (en dit dan ook geen discriminatie vormt).

90 Marres merkt op dat het Hof (in de zaak Asscher) kennelijk ruimte ziet voor de mogelijkheid dat een hoger tarief voor niet-inwoners aanvaardbaar is indien zij in de woonstaat wel kunnen ontsnappen aan de progressieregel (bijvoorbeeld indien er een objectvrijstelling geldt voor het buitenlandse inkomen en dit ook voor het tarief niet in aanmerking wordt genomen). Hij wijst de visie van het Hof overigens eveneens af. Zie O.C.R. Marres, 'Objectieve vergelijkbaarheid van binnenlanders en buitenlanders', *NIFR-B* 2009/9 (paragraaf 2).

of de verrekeningsmethode toepast (al dan niet op grond van een belastingverdrag⁹¹), zouden niet-inwoners langs dezelfde lat moeten worden gelegd voor de beoordeling of met betrekking tot de tariefstoepassing *in de werkstaat* sprake is van een beperking van de verkeersvrijheden.

Ook indien laatstgenoemde benadering door het Hof zou worden gevolgd zou uiteraard niet zonder meer arbeidimportneutraliteit ontstaan. Dat zal immers niet het geval zijn zolang lidstaten niet-inwoners als uitgangspunt belasten volgens een regime zonder progressievoorbehoud voor het buitenlandse inkomen, waardoor deze belastingplichtigen regelmatig een progressievoordeel genieten in vergelijking met een inwoner van de werkstaat. Dit leidt evenzeer tot ongelijkheid op de werkvloer, maar dit is uiteraard geen probleem waarin de negatieve integratie van het Hof van Justitie kan voorzien. De lidstaten zouden hiertoe dan zelf actie moeten ondernemen.

9.3.3 Samenhang van belastingstelsels: tarief en aftrekposten

Het derde gebrek van de Schumacker-rechtspraak is dat die ertoe leidt dat grensoverschrijdende werknemers slechts in één lidstaat belastingvoordelen in verband met de persoonlijke en gezinssituatie genieten (in beginsel de woonstaat), terwijl hun inkomen in meerdere staten wordt belast tegen het aldaar geldende tarief.

Dit leidt onder meer tot problemen in situaties waarin de woonstaat een proportioneel belastingtarief hanteert (een *flat rate*, zonder aftrekposten). In dat geval is het voordeel dat verbonden is met de persoonlijke en gezinssituatie mijns inziens verdisconteerd in het (lagere) belastingtarief, waardoor dit voordeel in beginsel slechts kan worden vergolden in de mate dat het wereldinkomen in de woonstaat effectief wordt belast.⁹² In situaties waarbij een substantieel deel van het inkomen in de woonstaat wordt verworven en slechts een beperkt deel van het inkomen in de werkstaat, zal het Hof van Justitie naar verwachting in beginsel echter geen Schumacker-situatie aannemen en de gevolgen als een dispariteit beschouwen.⁹³ Aangezien er steeds meer (Oost-Europese) lidstaten zijn die een *flat rate* hanteren voor de inkomstenbelastingheffing⁹⁴, komen de (onjuiste) uitgangspunten van de Schumacker-rechtspraak van het Hof ook met het oog daarop onder druk te staan. Het uitgangspunt dat de woonstaat de persoonlijke en gezinssituatie (volledig) in aanmerking neemt, is dan immers niet correct. Als gevolg hiervan kan het doel van voornoemde jurisprudentie in dergelijke situaties niet worden bereikt: de persoonlijke en gezinssituatie

91 Mijns inziens zou dit niet anders moeten zijn in situaties waarin geen belastingverdrag van toepassing is, maar de woonstaat dubbele belastingheffing unilateraal geheel of gedeeltelijk zou voorkomen (of zelfs in het geheel niet).

92 Oftewel: niet is vrijgesteld ter voorkoming van dubbele belasting. In situaties waarin een *verrekeningsmethode* ter voorkoming van dubbele belasting geldt, kan een vergelijkbaar nadeel ontstaan (gelet op de tweede limiet ter bepaling van de maximaal verrekenbare buitenlandse belasting). Er zou bij toepassing van de verrekeningsmethode uiteraard geen nadeel ontstaan indien de buitenlandse belasting nog altijd volledig kan worden verrekend in de woonstaat.

93 Dit overeenkomstig HvJ EG 5 juli 2005, zaak C-376/03 (D.), r.o. 37-41.

94 Er zijn in 2018 verschillende lidstaten in Oost-Europa die een laag (vlak) inkomstenbelastingtarief hanteren, waaronder Bulgarije (10%), Roemenië (10%), Hongarije (15%) en Slowakije (19%-25%). Bron: Country Surveys & Country Analyses, *International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)* (beschikbaar via www.ibfd.org, geraadpleegd op 8 oktober 2018). Er zijn grote aantallen werknemers uit deze landen werkzaam in West-Europese lidstaten. Zie European Commission (2018), 2017 Annual Report on intra-EU Labour Mobility, final report, p. 85 en 234-235 (tabel 64).

van de grensoverschrijdende werknemer wordt effectief niet 'volledig en naar behoren in aanmerking genomen'.

Hoewel op het eerste gezicht wellicht geen probleem lijkt te bestaan indien de woonstaat de verminderingen in verband met de persoonlijke en gezinssituatie wel daadwerkelijk volledig verleent, ligt dit mijns inziens ook in dat geval anders. Door onderscheid te maken tussen subjectgebonden aftrekposten (in beginsel voorbehouden aan inwoners) en tarief (gelijk voor niet-inwoners) heeft het Hof van Justitie geen oog voor het feit dat een sterk verband bestaat tussen de hoogte van de (progressieve) belastingtarieven en de omvang van de faciliteiten binnen een belastingstelsel. Wattel stelt in dit verband terecht dat tarief en grondslag communicerende vaten zijn.⁹⁵ De samenhang van een belastingstelsel dat heft naar draagkracht wordt verbroken indien deze componenten asymmetrisch over verschillende lidstaten worden gespreid.⁹⁶ Het behoeft geen betoog dat lidstaten die alleen een belastingvrije som kennen (en geen andere aftrekposten) een lager tarief kunnen hanteren om dezelfde belastingopbrengst te genereren. Omgekeerd zullen lidstaten die een verscheidenheid aan aftrekposten kennen, dit doorgaans compenseren met hogere (marginale) belastingtarieven. Tariefsverlagingen gaan hierdoor in de praktijk dan ook regelmatig samen met grondslagverbredingen (en vice versa).⁹⁷

Door de Schumacker-jurisprudentie van het Hof van Justitie, die onderscheid maakt tussen belastingtarief en aftrekposten, ontstaat echter een mismatch die ervoor zorgt dat grensoverschrijdende werknemers niet naar hun volledige draagkracht worden belast. Als gevolg hiervan wordt onder de rechtspraak van het Hof in veel gevallen geen gelijkheid op de werkvloer bereikt. Een voorbeeld kan dit probleem illustreren.

95 P.J. Wattel, 'Progressive taxation of non-residents and intra-EC allocation of personal tax allowances: Why Schumacker, Asscher, Gilly and Gschwind do not suffice', *European Taxation* 2000/6, p. 210-223, p. 222. Zie ook N. Mattsson, 'Does the European Court of Justice Understand the Policy behind Tax Benefits Based on Personal and Family Circumstances?', *European Taxation* 2003/6, p. 186-194, p. 193 die stelt dat 'tax benefits based on personal and family circumstances almost constitute an element of the ordinary tax rate'.

96 Zie hierover ook F. Vanistendael, 'Ability to Pay in European Community Law', *EC Tax Review* 2014/3, p. 121-134, p. 134 die bepleit dat het Hof zijn 'one state approach' uit de Schumacker-rechtspraak verlaat, aangezien dit vanuit het oogpunt van belastingheffing naar draagkracht leidt tot onbevredigende uitkomsten.

97 Zie ook R. Griffith, J. Hines & P.B. Sørensen, 'International Capital Taxation' in: *Mirrlees Review, Reforming the Tax System for the 21st Century*, Londen: Institute for Fiscal Studies 2008, p. 914-1027, p. 932. Een voorbeeld hiervan in Nederland is de koppeling tussen enerzijds de geleidelijke verlaging van de inkomstenbelastingtarieven en anderzijds de beperking van de hypotheekrenteaftrek voor de eigen woning (introductie aflossingsseis en stapsgewijze afbouw maximaal fiscaal voordeel met 0,5% per jaar). Zie MvT, *Kamerstukken II 2013/14*, 33 756, nr. 3, p. 22 (met verdere verwijzingen). In Belastingplan 2019 is deze beperking van de hypotheekrenteaftrek versneld en tevens uitgebreid tot andere aftrekposten. Zie MvT, *Kamerstukken II 2018/19*, 35 026, nr. 3, p. 8-9.

Voorbeeld

Belastingplichtige X is woonachtig in staat A en heeft een arbeidsinkomen van € 100.000. Hij verdient hiervan € 50.000 in staat A en € 50.000 in staat B. De belastingvrije som in staat A bedraagt € 4.375. Het van toepassing zijnde belastingtarief in staat A is 40%. X is derhalve € 38.250 belasting verschuldigd in staat A over zijn belastbare inkomen vóór toepassing van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting voor het buitenlandse loon, die € 20.000 bedraagt $((50.000/95.625) \times 38.250)$.⁹⁸ X is per saldo derhalve € 18.250 verschuldigd in staat A (belastingdruk: 36,5%). Een inwoner van staat A die zijn volledige inkomen in staat A verwerft, zou een belastingdruk van 38,25% hebben. X heeft op basis van de jurisprudentie van het Hof van Justitie geen recht op de belastingvrije som in werkstaat B, die € 10.000 bedraagt. Het belastingtarief in staat B bedraagt 42,5%. X is derhalve € 21.250 belasting verschuldigd in staat B over zijn belastbare inkomen (belastingdruk: 42,5%). Voor een inwoner van staat B die zijn volledige inkomen in zijn woonstaat verwerft, zou de belastingdruk 38,25% bedragen.

In het voorbeeld hanteren beide staten een gelijke belastingdruk (van 38,25%) voor inwoners met een (binnenlands) inkomen van € 100.000. Dit is het effectieve tarief dat, althans in theorie, aansluit bij de fiscale draagkracht van deze belastingplichtigen. Wanneer een belastingplichtige echter grensoverschrijdend inkomen geniet, wordt de werking van deze systematiek verstoord. Dit komt door het feit dat de jurisprudentie van het Hof van Justitie de samenhang tussen de belastbare grondslag en het belastingtarief negeert. Het Hof verplicht immers, in situaties zoals in het voorbeeld, de woonstaat om volledig rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie (in het voorbeeld de belastingvrije som), terwijl de werkstaat dergelijke tegemoetkomingen niet-inwoners mag onthouden.⁹⁹

Naar mijn oordeel accepteert het Hof van Justitie hiermee dat niet-inwoners door de werkstaat in beginsel worden gediscrimineerd, waarbij alleen in Schumacker-situaties een uitzondering geldt. Het vrije verkeer van werknemers verplicht echter tot een gelijke behandeling van gelijke gevallen. Zoals ik hiervoor heb betoogd, bevindt een niet-inwoner, zoals X in het voorbeeld, zich ten aanzien van de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie in een vergelijkbare positie ten opzichte van een inwoner van staat B in de mate dat zijn arbeidsinkomen belastbaar is in die staat. Staat B zou daarom rekening moeten houden met de volledige fiscale draagkracht van deze niet-inwoner. Aldus heeft X in het bovenstaande voorbeeld dan ook effectief recht op de helft van de belastingvrije som in staat B.¹⁰⁰ In tegenstelling tot het Hof van Justitie acht ik de woonstaat, staat A, slechts gehouden om de helft van deze basisaftrek te verlenen. Dat hierbij verschillen bestaan in het feitelijke belastingvoordeel in beide staten is mijns inziens niet bezwaarlijk. Integendeel, dit leidt tot de gewenste neutraliteit. Indien beide staten de helft van het belastingvoordeel verlenen dat verbonden is aan de belastingvrije som, zal het arbeidsinkomen namelijk in beide staten worden belast tegen hetzelfde effectieve tarief als in de desbetreffende staat geldt voor thuisblijvers. Mijns inziens past deze uitkomst aanzienlijk beter bij het Unierechtelijke beginsel van gelijke behandeling dan de uitwerking die het Hof van Justitie voorstaat.

98 Berekeningsmethode conform het De Groot-arrest (i.e. aftrekposten volledig toegerekend aan het binnenlandse inkomen; dit door de aftrekposten in mindering te brengen op de noemer van de voorkomingsbreuk). Het Hof van Justitie bevestigde deze methode in HvJ EU 23 februari 2013, zaak C-168/11 (*Beker*), r.o. 60. In HR 7 mei 2004, 34 782, ECLI:NL:HR:2004:AO9018, *BNB* 2004/261 had de Hoge Raad reeds deze lijn gevolgd.

99 Zie bijvoorbeeld HvJ EG 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 89-90 en HvJ EU 23 februari 2013, zaak C-168/11 (*Beker*), r.o. 43-44.

100 Hierdoor wordt het inkomen van X tegen hetzelfde effectieve tarief belast als een inwoner van de werkstaat (38,25%).

De benadering van het Hof zorgt er immers voor dat grensoverschrijdende werknemers, afhankelijk van de omvang van de aftrekposten in de woon- en werkstaat, mogelijk aanzienlijk worden benadeeld (of bevoordeeld). In het hiervoor opgenomen voorbeeld is X, afhankelijk of hij woonachtig is in staat A of B, respectievelijk € 39.500 of € 37.000 aan belasting verschuldigd over zijn totale arbeidsinkomen.¹⁰¹ Mijns inziens zou de verschuldigde belasting in beide gevallen € 38.250 moeten bedragen.¹⁰² Het verschil, dat wordt veroorzaakt door het belastingvoordeel dat een belastingplichtige in zijn woonstaat verkrijgt (en wordt onthouden in de werkstaat), wordt binnen de Schumacker-doctrine van het Hof van Justitie echter – ten onrechte – beschouwd als een dispariteit.¹⁰³ Aldus wordt arbeidimportneutraliteit derhalve niet gerealiseerd, terwijl voor bovenstaande situatie de oplossing om dit af te dwingen binnen de bevoegdheden van het Hof ligt (het gebod tot nationale behandeling door de werkstaat).

Het gevolg van het gemaakte onderscheid tussen grondslag en tarief is dat belastingstelsels met omvangrijke persoonlijke aftrekposten met daartegenover hoge en sterk progressieve tarieven doorgaans ‘onvriendelijker’ zijn voor niet-inwoners dan stelsels die weinig of geen aftrekken kennen en een vlak of nauwelijks progressief belastingtarief. Hierbij kan het aan inwoners voorbehouden van omvangrijke belastingvrije sommen en andere subjectgebonden belastingvoordelen (hetgeen is toegestaan) materieel tot een vergelijkbaar resultaat leiden als het hanteren van een hoger belastingtarief voor buitenlandse belastingplichtigen (hetgeen verboden is). Een voorbeeld ter illustratie als afsluiting van dit onderdeel.

Voorbeeld

Staat A hanteert een progressieve tariefstructuur (zie tabel). Binnenlandse belastingplichtigen zijn hierbij gerechtigd tot een heffingskorting van € 200.¹⁰⁴ Hierdoor wordt effectief geen belasting geheven over de eerste € 10.000 aan inkomen. Buitenlandse belastingplichtigen zijn, conform de Schumacker-rechtspraak, in beginsel niet gerechtigd tot deze korting op de verschuldigde belasting. Effectief raakt het tarief in de eerste schijf hierdoor alleen niet-inwoners direct in de portefeuille.¹⁰⁵

Inkomen	Tarief
0 – 10.000	2%
10.001 – 50.000	25%
50.001 –	30%

101 Dit verschil wordt veroorzaakt door het feit dat het effectieve voordeel van de belastingvrije som in staat A € 1.750 bedraagt ($€ 4.375 \times 40\%$), terwijl deze basisaftrek in staat B een belastingverlaging van € 4.250 oplevert ($€ 10.000 \times 42,5\%$).

102 Dit is de som van de belasting (inkomen \times effectief tarief) in staten A en B (i.e. € 19.125 in beide staten).

103 Vergelijk de redenering van het Hof in HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-336/96 (*Gilly*), r.o. 49-50.

104 De heffingskorting bedraagt maximaal de verschuldigde belasting.

105 Er bestaat mogelijk wel *indirecte* impact voor inwoners, namelijk indien zij buitenlands inkomen genieten. Afhankelijk van de methode ter voorkoming van dubbele belasting werkt het tarief in de eerste schijf dan potentieel door in de belastingvrijstelling of verrekening die een inwoner ontvangt. Bij toepassing van de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud (evenredigheidsmethode) zou een verhoging van de eerste tariefschijf met gelijktijdige verhoging van de heffingskorting (conform het voorbeeld) in principe leiden tot een verlaging van de uiteindelijk verschuldigde belasting voor een inwoner. Dit aangezien de hogere inkomstenbelasting evenredig wordt toegerekend aan het buitenlandse inkomen, maar de heffingskorting – conform het De Groot-arrest – volledig moet worden afgetrokken van de belasting over het binnenlandse inkomen.

Staat A zou het tarief in de eerste schijf kunnen verhogen naar 20% (i.p.v. 2%) onder gelijktijdige verhoging van de heffingskorting naar € 2.000. Hierdoor zou de verschuldigde belasting voor niet-inwoners toenemen met € 1.800, terwijl voor inwoners geen lastenverzwaring optreedt. Binnen de benaderingswijze van het Hof van Justitie is dit echter niet discriminerend, aangezien voor de toepassing van dit belastingvoordeel geen sprake is van gelijke gevallen (behoudens Schumacker-situaties).¹⁰⁶

9.4 Aanvullende tekortkoming van het Unierecht: toelaatbaarheid verrekeningsmethode

Hiervoor heb ik reeds betoogd dat het vrije verkeer van werknemers gebaat is bij gelijkheid op de werkvloer (paragraaf 9.2). Mijn kritiek op de rechtspraak van het Hof van Justitie in dit verband heeft met name betrekking op de vereiste fiscale behandeling door de werkstaat. De belastingheffing van het arbeidsinkomen dat ter heffing is toegewezen aan de werkstaat, zou naar mijn mening als regel, en niet als uitzondering, in die staat op gelijke wijze moeten plaatsvinden voor inwoners en niet-inwoners (met inachtneming van hun persoonlijke en gezinssituatie c.q. volledige fiscale draagkracht, zie paragraaf 9.3).

De gelijkheid op de werkvloer die aldus zou worden bereikt, dient naar mijn mening vervolgens niet te worden doorbroken door de woonstaat. Dit betekent dat de woonstaat imperatief de vrijstellingsmethode (met progressievoorbehoud) zou moeten hanteren ten aanzien van arbeidsinkomen dat, op basis van het desbetreffende belastingverdrag, aan de werkstaat ter heffing is toegewezen.¹⁰⁷ Immers, indien zou worden toegestaan dat een woonstaat de verrekeningsmethode toepast ten aanzien van het buitenlandse loon, dan zou een buitenlandse werknemer alsnog niet op gelijke voet kunnen concurreren op de arbeidsmarkt in de werkstaat. Om de door mij bepleite arbeidimportneutraliteit te realiseren is dan ook vereist dat het Unierecht de vrijstellingsmethode (al dan niet met grondslag- en progressievoorbehoud) verplicht zou voorschrijven als methode ter voorkoming van dubbele belasting voor het inkomen van grensoverschrijdende werknemers.¹⁰⁸

Het is echter vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat zowel de verrekenings- als de vrijstellingsmethode ter voorkoming van dubbele belasting als zodanig niet in strijd is met de verkeersvrijheden.¹⁰⁹ Meer in algemene zin heeft het Hof geaccepteerd dat bij de huidige stand van het Unierecht geen algemene verplichting bestaat om dubbele belasting te

¹⁰⁶ In Nederland is het tarief van de eerste schijf van de inkomstenbelasting in de periode 2011-2019 gestegen van 1,8% naar 9,0%. Het belastingdeel van de heffingskorting is in deze periode eveneens verhoogd. Dit heeft overigens mede te maken met de verlaging van het tarief van de premie volksverzekeringen die in deze periode heeft plaatsgevonden.

¹⁰⁷ In gelijke zin o.a. P.J. Wattel, 'Capital export neutrality and free movement of persons', *Legal Issues of European Integration* 1996/1, p. 115-127, p. 126 en K. Vogel, 'Which method should the European Community adopt for the avoidance of double taxation?', *Bulletin for International Taxation* 2002/1, p. 4-10, p. 9-10.

¹⁰⁸ Zie hierover paragraaf 9.2.

¹⁰⁹ Zie bijvoorbeeld HvJ EG 23 februari 2006, zaak C-513/03 (*Van Hilten-van der Heijden*), HvJ EG 12 december 2006, zaak C-446/04 (*FII Group Litigation*), r.o. 47-53, HvJ EG 6 december 2007, zaak C-298/05 (*Columbus Container*), r.o. 39 en HvJ EU 10 februari 2011, gevoegde zaken C-436/08 en C-437/08 (*Haribo en Salinen*), r.o. 89.

voorkomen.¹¹⁰ Mijns inziens heeft het Hof van Justitie zich terecht terughoudend opgesteld en is het niet aan de rechter om de toepassing van de verrekeningsmethode op grond van het primaire Unierecht te verbieden.¹¹¹ Dit neemt niet weg dat secundaire Uniewetgeving, die verplicht tot imperatieve toepassing van de vrijstellingsmethode, mijns inziens wenselijk is. Dit om de beoogde arbeidimportneutraliteit te kunnen bereiken. In zoverre beschouw ik de vrijheid voor lidstaten om de verrekeningsmethode te hanteren derhalve eveneens als een tekortkoming van het huidige *acquis communautaire*.

9.5 Conclusie en samenvatting

De wijze van belastingheffing met betrekking tot het arbeidsinkomen van werknemers zou mijns inziens niet langer afhankelijk moeten zijn van hun woonplaats. Zogeheten arbeidimportneutraliteit is naar mijn mening namelijk gewenst. Dit houdt in dat belastingneutraliteit bestaat tussen binnen en buiten een lidstaat woonachtige werknemers, waarmee wordt bevorderd dat deze groepen op gelijke voet concurreren op de Europese arbeidsmarkt (dezelfde belastingdruk bij hetzelfde loon op dezelfde werkplek). Deze visie kan zowel vanuit economisch perspectief (belastingneutraliteit) als vanuit juridisch oogpunt (gelijke behandeling, vrij verkeer van werknemers) worden onderschreven. Het sluit aan bij het Unierechtelijke beginsel van gelijke behandeling, hetgeen een verplichting inhoudt voor de lidstaten om buitenlandse werknemers onder gelijke voorwaarden toe te laten tot hun nationale markt. De door mij beoogde benadering is tevens in lijn met andere voor het vrije verkeer van werknemers relevante rechtsgebieden, waaronder het socialezekerheids- en arbeidsrecht, waarbij het werklandbeginsel door de Uniewetgever reeds als leidend principe is omarmd. Mijns inziens dient in het verlengde hiervan tevens fiscale gelijkheid te worden gecreëerd op de werkvloer (in de werkstaat).

Uit een beoordeling van het *acquis communautaire* volgt dat het huidige Unierecht hier echter nog onvoldoende in voorziet; de gewenste arbeidimportneutraliteit wordt thans in veel gevallen niet bereikt. Mijns inziens wordt dit deels veroorzaakt door het feit dat de Schumacker-rechtspraak van het Hof van Justitie is gebaseerd op een aantal onjuiste veronderstellingen en mede hierdoor onvoldoende leidt tot een gelijke behandeling van niet-inwoners in de werkstaat.

Ten eerste is deze jurisprudentie gebaseerd op het incorrecte uitgangspunt dat inwoners en niet-inwoners, ten aanzien van belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie, in beginsel geen objectief vergelijkbare gevallen zijn. De omstandigheid dat een niet-inwoner slechts een gedeelte van zijn inkomen in een andere lidstaat verwerft, is mijns inziens geen reden om hem bepaalde belastingvoordelen *volledig* te onthouden. Ook het argument dat de werkstaat de informatie ontbeert om de

110 HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-336/96 (*Gilly*), HvJ EG 14 november 2006, zaak C-513/04 (*Kerckhaert-Morres*), HvJ EG 16 juli 2009, zaak C-128/08 (*Damseaux*) en HvJ EG 12 februari 2009, zaak C-67/08 (*Block*). Overigens wordt ook in andere onderdelen van secundair Unierecht zowel de vrijstellings- als de verrekeningsmethode toegestaan, bijvoorbeeld in de moeder-dochterrichtlijn. Zie art. 4 lid 1 Richtlijn van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (Richtlijn 90/435/EEG), vervangen door de Richtlijn van de Raad van 30 november 2011 (Richtlijn 2011/96/EU), PbEU 2011, L 345, V-N 2012/13.5 en nadien op verschillende onderdelen gewijzigd.

111 Anders: F. Vanistendael, 'In Defence of the European Court of Justice', *Bulletin for International Taxation* 2008/3, p. 90-98, p. 96.

persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen is ongeldig, aangezien de Richtlijn inzake wederzijdse bijstand hierin voorziet. Het feit dat lidstaten ten aanzien van niet-inwoners in de regel beschikken over een beperkte(re) belastingjurisdictie kan niet worden ontkend, maar dit staat er niet aan in de weg dat zij de persoonlijke en gezinssituatie van buitenlandse belastingplichtigen desgevraagd in aanmerking kunnen nemen teneinde de effectieve belastingdruk hierop af te stemmen. Dit kan het in dit kader door het Hof geaccepteerde onderscheid mijns inziens dan ook evenmin rechtvaardigen.

Ten tweede miskent het Hof van Justitie de werking van de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud. Deze methode ter voorkoming van dubbele belastingheffing heeft slechts tot gevolg dat het inkomen dat aan de woonstaat ter heffing is toegewezen effectief wordt belast tegen het toepasselijke progressieve tarief. Het vrijgestelde inkomen van de werkstaat echter niet; dat 'ontsnapt' daardoor wel degelijk aan de progressieregel. De vergelijking die het Hof maakt in de arresten Asscher en Gerritse, waarin het beperkte broninkomen van een niet-inwoner (in verhouding tot zijn wereldinkomen) wordt vergeleken met een inwoner waarvan dit het volledige wereldinkomen omvat, is dan ook gebaseerd op een onjuist uitgangspunt. Ten aanzien van de tariefstoepassing leidt de benadering van het Hof van Justitie hierdoor juist tot een gelijke behandeling van *ongelijke* gevallen. Daarenboven is de methodiek van de voorkoming van dubbele belasting die de woonstaat hanteert, mijns inziens irrelevant voor de vaststelling of sprake is van objectief vergelijkbare gevallen in de werkstaat. De tariefsvergelijking die mijns inziens gemaakt zou moeten worden is of het inkomen in de bronstaat zwaarder wordt belast dan wanneer het tarief zou zijn vastgesteld op dezelfde wijze als een inwoner (inclusief eventueel progressievoorbehoud).

Ten derde gaat het Hof van Justitie voorbij aan de samenhang tussen de (hoogte van de) tarieven en de (omvang van de) aftrekposten binnen een belastingstelsel. Het Hof verplicht de woonstaat om volledig rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie, terwijl de werkstaat dergelijke tegemoetkomingen aan niet-inwoners mag onthouden. De samenhang van een belastingstelsel dat heft naar draagkracht wordt echter verbroken indien deze componenten asymmetrisch over verschillende lidstaten worden gespreid. Lidstaten zouden faciliteiten die verbonden zijn aan de persoonlijke en gezinssituatie dan ook, in tegenstelling tot de visie van het Hof, in gelijke mate moeten verlenen aan zowel inwoners als niet-inwoners (op evenredige basis). Hierdoor zou een grensoverschrijdende werknemer in zowel de woonstaat als de werkstaat worden belast tegen het effectieve tarief dat aansluit bij zijn volledige draagkracht.

De Schumacker-doctrine van het Hof van Justitie kent derhalve verschillende tekortkomingen die een heroverweging rechtvaardigen. Meer in algemene zin leidt deze jurisprudentie ertoe dat een gelijke behandeling ten aanzien van de belastingheffing van inwoners en niet-inwoners in de werkstaat thans onvoldoende wordt bereikt. Aangezien het echter onwaarschijnlijk is dat het Hof zijn vaste rechtspraak zal verlaten, is initiatief van de zijde van de Uniewetgever mijns inziens gewenst. Er bestaan immers reële alternatieven die meer recht doen aan het vrije verkeer van werknemers. Daarnaast moet worden erkend dat de bevoegdheden van het Hof van Justitie niet onbegrensd zijn en dat bepaalde wijzigingen alleen door middel van nader secundair Unierecht kunnen worden bereikt. Het verplicht voorschrijven van de vrijstellingsmethode als de toepasselijke methode ter voorkoming van dubbele belasting, hetgeen ik bepleit, zou bijvoorbeeld van de zijde van de Uniewetgever

moeten komen. De door mij beoogde arbeidimportneutraliteit zou derhalve ook op lange termijn niet volledig kunnen worden gerealiseerd door middel van negatieve integratie, maar vereist nieuwe wetgevingsinitiatieven (tot een bepaalde mate van harmonisatie).

In het volgende hoofdstuk zullen in dit kader verschillende alternatieven worden behandeld om dit te bereiken. Hierbij zal ik een conceptrichtlijn voorstellen die de fiscale gelijkheid op de werkvloer binnen de Europese Unie zou vergroten.