

PDF hosted at the Radboud Repository of the Radboud University Nijmegen

The following full text is a publisher's version.

For additional information about this publication click this link.

<http://hdl.handle.net/2066/150637>

Please be advised that this information was generated on 2019-11-20 and may be subject to change.

Het Hof van Justitie van *Schumacker* tot *Kieback*: indirecte discriminatie van buitenlandse werknemers in de inkomstenbelasting

Mr. dr. J.J. van den Broek*

Het Nederlandse en internationale belastingrecht onderscheidt voor de heffing van inkomstenbelasting ingezetenen van niet-ingezetenen belastingplichtigen. Niet-ingezetenen werknemers hebben in de werkstaat meestal geen recht op fiscale tegemoetkomingen in verband met hun persoonlijke of gezinssituatie, zoals hypotheekrenteaftrek. Hoewel dit op zich gerechtvaardigd is, vormt het volgens het Hof van Justitie onder omstandigheden indirecte discriminatie op grond van nationaliteit. Deze bijdrage bespreekt de hoofdlijnen in de jurisprudentie van het Hof van Justitie op dit terrein, inclusief het *Kieback*-arrest van 18 juni 2015. De Hoge Raad vraagt in laatstgenoemde zaak of Nederland verplicht is om aan een ingezetene van Duitsland die tijdelijk in Nederland gewerkt heeft en vervolgens naar de Verenigde Staten emigreerde, hypotheekrenteaftrek te verlenen in verband met zijn in Duitsland gelegen woning. De verrassende uitkomst van deze procedure illustreert hoe complex Europees rechtersrecht kan zijn.

HvJ 18 juni 2015, zaak C-9/14, Staatssecretaris van Financiën/D.G. Kieback, ECLI:EU:C:2015:406

Het vrije verkeer van werknemers – een verbod op discriminatie naar nationaliteit

Het vrije verkeer van werknemers staat er aan in de weg dat EU lidstaten onderdanen van andere lidstaten discrimineren op grond van hun nationaliteit. De aan het vrije verkeer ten grondslag liggende verdragsbepaling

(thans art. 45 VWEU) verbiedt tevens om het werknemersverkeer te belemmeren door middel van niet-discriminerende maatregelen. Dat geldt ook op het gebied van belastingwetgeving.¹ Artikel 7 lid 2 Verordening 492/2011 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Unie bepaalt: een werknemer die onderdaan is van een lidstaat en werkzaamheden verricht op het grondgebied van een andere lidstaat, behoort dezelfde fiscale en sociale voordelen te genieten als een nationale werknemer.² Gelukkig hanteren lidstaten zelden belastingwetgeving waarbij nationaliteit een onderscheidend criterium vormt.³ Overigens acht het Hof van Justitie belastingheffing van eigen onderdanen op grond van nationaliteit wel toegestaan.⁴

Verdeling van fiscale jurisdictie bij grensoverschrijdende arbeid

Internationale belastingverdragen erkennen de fiscale jurisdictie van een staat indien er sprake is van een subjectieve of objectieve band met een belastingplichtige. Een subjectieve band met een lidstaat kan onder belastingverdragen bestaan uit het inwonerschap of de nationaliteit van een staat. Een objectieve band is er met het land waarin men een bron van inkomen heeft, zoals een dienstbetrekking of een bankrekening. Het Nederlandse en het internationale belastingrecht maken een principieel onderscheid tussen belastingheffing van ingezetenen

1. HvJ 8 mei 1990, zaak C-175/88 (Biehl), ECLI:EU:C:1990:186, punt 12.
2. Verordening (EU) nr. 492/2011 (*PbEU* 2011, L 141/1).
3. Zie bijvoorbeeld HvJ 20 januari 2011, zaak C-155/09 (Europese Commissie/Helleense Republiek), ECLI:EU:C:2011:22.
4. Zie bijvoorbeeld HvJ 23 februari 2006, zaak C-513/03 (Van Hilten-Van der Heijden), ECLI:EU:C:2006:131, over de zogenoemde tienjaarsfictie van art. 3, lid 1, Successiewet 1956.

* Mr. dr. J.J. (Harm) van den Broek is als universitair hoofddocent belastingrecht verbonden aan de Radboud Universiteit

en van niet- ingezetenen.⁵ Belastingverdragen erkennen de in beginsel onbeperkte fiscale jurisdictie ter zake van ingezetenen. Staten mogen in beginsel belasting heffen over het inkomen van ingezetenen, waar ter wereld dit ook haar oorsprong heeft. Hierbij valt te denken aan een onderneming, dienstbetrekking of een bankrekening in het buitenland. Ter zake van niet-ingezetenen daarentegen heeft een staat slechts fiscale jurisdictie over bronnen van inkomen uit de desbetreffende staat. Bij een grensoverschrijdende dienstbetrekking mag het werkland het loon belasten indien de werknemer werkt voor een vestiging van de werkgever in het werkland of indien de werknemer tenminste 183 dagen per jaar in het werkland verblijft.⁶ Dit zijn de internationale spelregels die op het niveau van de OESO zijn afgesproken. Om dubbele belastingheffing te voorkomen, schrijven bilaterale belastingverdragen voor dat het woonland dergelijke arbeidsinkomsten vrijstelt of een verrekening verleent van de buitenlandse bronbelasting op de te betalen inkomstenbelasting. Ook de Wet inkomstenbelasting 2001 belast ingezetenen over hun wereldwijde inkomen. Niet-ingezetenen worden slechts belast over een beperkt aantal bronnen van Nederlands inkomen, waaronder een in Nederland uitgeoefende dienstbetrekking.⁷

Het recht op heffingskortingen en persoonsgebonden aftrekposten

Een tweede belangrijk onderscheid betreft de persoonsgebonden aftrekposten en diverse kortingen op de te betalen inkomstenbelasting. Op grond van de Wet inkomstenbelasting 2001 hebben alleen ingezetenen van Nederland hier recht op. Dit betreft bijvoorbeeld de algemene heffingskorting van maximaal 2.203 euro⁸, het recht op aftrek van alimentatiebetalingen aan ex-partners⁹, de aftrek van ziektekosten¹⁰ of de giftenaftrek¹¹. Niet-ingezetenen hebben in beginsel geen recht op dergelijke tegemoetkomingen. Zij genieten soortgelijke belastingvoordelen die rekening houden met hun persoonlijke en gezinssituatie (draagkrachtbeginsel) in het algemeen al in hun woonland. Daarnaast beschikt Nederland niet over informatie betreffende de persoonlijke en gezinssituaties van niet-ingezetenen. Al met al worden ingezetenen, in tegenstelling tot niet-ingezetenen, belast over hun wereldwijde inkomen en genieten zij heffingskortingen en persoonsgebonden aftrekposten.

5. Cfr. Art. 2.1 Wet IB 2001.

6. Cfr. Art. 15 OESO Model Verdrag. De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) heeft een Model Verdrag ontwikkeld dat westerse landen veelal gebruiken als uitgangspunt bij de onderhandeling over te sluiten bilaterale belastingverdragen.

7. Art. 2.1 juncto art. 7.1 e.v. Wet IB 2001.

8. Art. 8.10 Wet IB 2001.

9. Art. 6.3, lid 1, Wet IB 2001.

10. Art. 6.16 e.v. Wet IB 2001.

11. Art. 6.32 e.v. Wet IB 2001.

Een algemeen aanvaard onderscheid tussen ingezetenen en niet-ingezetenen

In het internationale belastingrecht is het fundamentele onderscheid bij de heffing van inkomstenbelasting tussen ingezetenen en niet-ingezetenen algemeen aanvaard. Dit wordt niet aangemerkt als discriminatie op grond van nationaliteit en wordt derhalve niet verboden door artikel 24 van het OESO Model Verdrag dat luidt als volgt:

'1. Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected (...).'

Wat opvalt is dat het verbod op discriminatie naar nationaliteit van artikel 24 OESO Model Verdrag alleen van toepassing is voor zover onderdanen en niet-onderdanen zich in dezelfde omstandigheden bevinden, in het bijzonder met betrekking tot hun woonplaats. Dit betekent dat het verbod op discriminatie niet zover gaat dat ingezetenen en niet-ingezetenen op dezelfde wijze behandeld moeten worden. Het OESO Model Verdrag beschouwt ingezetenen en niet-ingezetenen als niet-vergelijkbare gevallen.

Artikel 24, lid 3, OESO Model Verdrag kent een specifieke non-discriminatiebepaling voor het geval een ondernemer een filiaal ('permanent establishment') in een andere staat bezit:

'3. The taxation on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State shall not be less favourably levied in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State carrying on the same activities. This provision shall not be construed as obliging a Contracting State to grant to residents of the other Contracting State any personal allowances, reliefs and reductions for taxation purposes on account of civil status or family responsibilities which it grants to its own residents.'

Hoewel derhalve een ondernemer door de staat waarin hij een buitenlands filiaal drijft fiscaal niet mag worden gediscrimineerd, volgt uit artikel 24 lid 3 dat deze staat aan de niet-ingezeten ondernemer geen belastingkortingen of aftrekposten hoeft te verlenen die verband houden met zijn burgerlijke status of gezinssituatie. Het onderscheid in de Wet inkomstenbelasting 2001 tussen ingezetenen en niet-ingezetenen is dus in overeenstemming met het non-discriminatiebeginsel in het internationale belastingrecht.

De zaak *Asscher*: indirecte discriminatie naar nationaliteit

Het Hof van Justitie daarentegen acht de verschillende fiscale behandeling van ingezetenen en niet-ingezetenen niet a priori in overeenstemming met de gemeenschappelijke markt. In het arrest *Asscher* uit 1996 week het Hof van Justitie af van de traditie van het internationale belastingrecht.¹² In 1990 woonde Asscher in België. Hij had een dienstbetrekking in België en werkte daarnaast als directeurgrotaandeelhouder voor zijn eigen BV in Nederland. Zijn Nederlandse salaris was belast met Nederlandse inkomstenbelasting. Voor niet-ingezetenen bevatte de eerste schijf toen een hoger belastingtarief (25 procent) dan voor ingezetenen (13 procent).¹³ Dit tariefverschil was mede ingegeven ter compensatie van het feit dat niet-ingezetenen in Nederland geen premies volksverzekeringen verschuldigd zijn.¹⁴ De Hoge Raad vroeg het Hof van Justitie of dit verschil in tarief in strijd is met het beginsel van vrij werknemersverkeer (thans art. 45 VWEU). Het Hof van Justitie oordeelde dat hier in beginsel sprake was van indirecte discriminatie naar nationaliteit:

'38 Een nationale wettelijke regeling van dit type, die onderscheid maakt op basis van, in het bijzonder, het woonplaatscriterium, in dier voege dat het tarief van de loon- en de inkomstenbelasting voor bepaalde niet-ingezetenen hoger is dan voor ingezetenen (...) kan voornamelijk ongunstig werken voor onderdanen van andere Lid-Staten. Niet-ingezetenen zijn immers in de meeste gevallen niet-onderdanen. (...)

39 Onder deze omstandigheden kan het een indirecte discriminatie op grond van nationaliteit opleveren, wanneer op niet-ingezetenen belastingplichtigen (...) een hoger loonbelasting- en inkomstenbelastingtarief wordt toegepast dan op ingezetenen'.

Het Hof van Justitie oordeelde dat voor de toepassing van de belastingtarieven ingezetenen en niet-ingezetenen zich in een vergelijkbare situatie bevinden.¹⁵ Asscher was bovendien in België aangesloten bij het stelsel van sociale zekerheid en zou in België derhalve premieplichtig zijn.¹⁶ Asscher had dus recht op het 13 procent tarief voor ingezetenen.¹⁷ Anders dan in het internationale recht oordeelt het Hof van Justitie dus dat

12. HvJ 27 juni 1996, zaak C-107/94 (P.H. Asscher/Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:1996:251.
13. HvJ 27 juni 1996, zaak C-107/94 (P.H. Asscher/Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:1996:251, punten 6, 18.
14. HvJ 27 juni 1996, zaak C-107/94 (P.H. Asscher/Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:1996:251, punten 53-54.
15. Cfr. HvJ 27 juni 1996, zaak C-107/94 (P.H. Asscher/Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:1996:251, punt 48.
16. HvJ 27 juni 1996, zaak C-107/94 (P.H. Asscher/Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:1996:251, punten 47-48, 54.
17. Als directeurgrotaandeelhouder was sprake van schending van de vestigingsvrijheid, zie HvJ 27 juni 1996, zaak C-107/94 (P.H. Asscher/Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:1996:251, punt 26.

onderscheid naar woonplaats discriminatie naar nationaliteit kan opleveren.

De zaak *Schumacker*: verplicht rekening houden met persoonlijke en gezinsomstandigheden?

In 1995 oordeelde het Hof van Justitie over de vraag of het toegestaan is om fiscale voordelen die samenhangen met de persoonlijke en gezinssituatie alleen te verlenen aan ingezetenen en deze te onthouden aan niet-ingezetenen. Schumacker was een gehuwde ingezetene van België die in 1988 en 1989 in Duitsland werkte en aldaar belastingplichtig was, zonder dat hij over Belgisch inkomen beschikte. Gehuwde ingezetenen van Duitsland genoten een apart, gunstig belastingtarief (het zogenoemde splitting-tarief). Zij hadden recht op belastingverminderingen in verband met hun persoonlijke en gezinssituatie, zoals gezinslasten en uitgaven voor sociale voorzieningen. Als niet-ingezetene had Schumacker in Duitsland geen recht op het splitting-tarief en evenmin op de belastingverminderingen. Aangezien hij in België geen inkomen had, genoot Schumacker soortgelijke fiscale voordelen evenmin in België. Nadat de Duitse rechter de zaak had verwezen constateerde het Hof van Justitie dat de Duitse wetgeving onderscheid maakte naar woonplaats.¹⁸ Volgens het Hof van Justitie was bij de inkomstenbelasting de situatie van ingezetenen en niet-ingezetenen in het algemeen echter niet vergelijkbaar en was de woonstaat het beste in staat om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van belastingplichtigen.¹⁹ Het Hof van Justitie verwees daarbij naar het internationale belastingrecht en het OESO Model Verdrag.²⁰ Het Hof van Justitie concludeerde dat het in de regel niet discriminerend is wanneer een lidstaat niet-ingezetenen belastingvoordelen onthoudt die betrekking hebben op zijn persoonlijke en gezinssituatie.

Op deze hoofdregel formuleerde het Hof van Justitie echter een uitzondering:²¹

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

18. HvJ 14 februari 1995, zaak C-279/93 (Finanzamt Köln-Altstadt/R. Schumacher), ECLI:EU:C:1995:31, punten 27-28.
19. HvJ 14 februari 1995, zaak C-279/93 (Finanzamt Köln-Altstadt/R. Schumacher), ECLI:EU:C:1995:31, punt 31.
20. HvJ 14 februari 1995, zaak C-279/93 (Finanzamt Köln-Altstadt/R. Schumacher), ECLI:EU:C:1995:31, punt 32.
21. HvJ 14 februari 1995, zaak C-279/93 (Finanzamt Köln-Altstadt/R. Schumacher), ECLI:EU:C:1995:31, punten 36-37.

inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie.

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

Het *Schumacker*-arrest erkent het internationaal geaccepteerde onderscheid tussen ingezetenen en niet-ingezetenen, maar stelt daaraan wel grenzen. De werkstaat hoeft aan niet-ingezetenen in beginsel geen aftrek te verlenen van aftrekposten in verband met de persoonlijke en gezinssituatie. Echter, indien een belastingplichtige in zijn woonland nauwelijks of geen inkomen heeft en er derhalve geen risico bestaat op het dubbele gebruik (in de woonstaat en in de werkstaat) van aftrekposten die samenhangen met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige, moet niet de woonstaat maar de werkstaat deze fiscale faciliteiten verlenen.

Ten aanzien van de hoogte van belastingtarieven beschouwt het Hof van Justitie ingezetenen en niet-ingezetenen derhalve als gelijke gevallen (Asscher). Voor het in aanmerking nemen van de persoonlijke en gezinssituatie zijn zij daarentegen geen gelijke gevallen, tenzij een belastingplichtige zijn inkomen vrijwel uitsluitend verdient in de werkstaat (Schumacker).

De doctrine²² leidt uit het *Schumacker*-arrest twee cumulatieve voorwaarden af om voor aftrek in de werkstaat in aanmerking te komen. Vereist is in de eerste plaats dat de niet-ingezetene 'zijn inkomen geheel of vrijwel uitsluitend verwerft door de in de eerste staat (werkstaat) verrichte arbeid' en in de tweede plaats dat hij 'in de tweede staat (woonstaat) onvoldoende inkomsten geniet om aldaar aan een belastingheffing te worden onderworpen, waarbij rekening kan worden gehouden met zijn persoonlijke en gezinssituatie'.²³ In de Nederlandse fiscale traditie betekent de uitdrukking 'geheel of nagenoeg geheel': voor tenminste 90 procent. De Nederlandse doctrine veronderstelde dat het Hof van Justitie met de woorden 'geheel of vrijwel uitsluitend' hetzelfde wilde uitdrukken en dat het Hof van Justitie derhalve vereiste dat tenminste 90 procent van het totale inkomen in de werkstaat moet worden verdiend.²⁴ In *Schumacker* heeft het Hof van Justitie dit begrip echter niet gekwantificeerd.²⁵

Het *Schumacker*-arrest is in de literatuur bekritiseerd. Sommige auteurs meenden dat het arrest niet ver genoeg ging omdat verschillende behandeling van ingezetenen en niet-ingezetenen in alle gevallen discrimine-

rend is.²⁶ Ook werd betoogd dat lidstaten aftrek van persoons- en gezinsgerelateerde aftrekposten moeten toestaan naar rato van het in een staat verdiende inkomen.²⁷

De zaak *Renneberg*: geldt *Schumacker* ook voor hypotheekrenteaftrek?

De Wet op de inkomstenbelasting 1964 verleende niet-ingezetene belastingplichtigen geen aftrek van persoons- en gezinsgebonden aftrekposten. Uit billijkheidsoverwegingen verleende de Staatssecretaris bij wijze van uitvoeringsbeleid²⁸ sommige aftrekposten aan niet-ingezetenen die tenminste 90 procent van hun inkomen in Nederland verdienden. Nederland verleende echter geen aftrek van hypotheekrente in verband met een in het buitenland gelegen eigen woning.

In 1996 en 1997 verdiende *Renneberg* zijn volledige inkomen als ambtenaar bij de gemeente Maastricht en woonde hij in zijn eigen woning in België. Hij procedeerde over de vraag of hij zijn hypotheekrente op grond van het *Schumacker*-arrest in Nederland op zijn Nederlandse arbeidsinkomsten in aftrek kon brengen, nu dat in België niet mogelijk was daar hij geen Belgisch inkomen genoot. Als *Renneberg* in Nederland zou wonen, dan mocht hij de hypotheekrente voor een woning in Nederland en voor een eventuele tweede, Belgische woning in aftrek brengen in Nederland.²⁹ Dat hij als niet-ingezetene de hypotheekrente van zijn enige, in België gelegen woning in Nederland niet in aftrek mocht brengen, was een fiscaal nadeel. Het belastingverdrag tussen België en Nederland wees de heffingsbevoegdheid over inkomsten uit de Belgische woning exclusief toe aan België. Dit vormde volgens het Hof van Justitie geen rechtvaardiging voor deze discriminatoire behandeling, aangezien het belastingverdrag wel toestaat dat ingezetenen van Nederland negatieve inkomsten uit een Belgische woning in aftrek brengen.³⁰ Nederland moest *Renneberg* dus hypotheekrenteaftrek verlenen.³¹

Bijzonder is dat de Nederlandse hypotheekrenteaftrek geen fiscale tegemoetkoming is in verband met de per-

22. Zie hierover N.P. Schipper en D. Reins, 'De Schumacker-criteria nader beschouwd', *Weekblad voor Fiscaal Recht* 2012/703.

23. Aldus de formulering van het dictum in HvJ 14 februari 1995, zaak C-279/93 (Finanzamt Köln-Altstadt/R. Schumacher), ECLI:EU:C:1995:31, punt 60.

24. Bijvoorbeeld Meussen in zijn noot bij HR 13 december 2013, nr. 12/02305, ECLI:NL:HR:2015:3294, BNB 2014/39.

25. Diverse auteurs gingen voorbij aan het feit dat het HvJ eigen begrippen hanteert.

26. B.J.M. Terra en P.J. Wattel, *European Tax Law*, Deventer: Kluwer, 2012, p. 522-523.

27. B.J.M. Terra en P.J. Wattel, *European Tax Law*, Deventer: Kluwer, 2012, p. 525-527.

28. Zie bijvoorbeeld Besluit van 21 december 1976, nr. 27-621 782, BNB 1977/46; Besluit van 14 april 2000, nr. DB2000/00288M, BNB 2000/190. Dit beleid dateert van ver voor het *Schumacker*-arrest.

29. Vanaf 2001 genieten ingezetenen alleen nog hypotheekrenteaftrek in verband met hun eerste woning.

30. Zie HvJ 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (R.H.H. Renneberg/Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2008:566, punten 57, 69.

31. Het HvJ ging niet in op het unieke art. 25 van het belastingverdrag Nederland-België 1970, HvJ 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (R.H.H. Renneberg/Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2008:566, punt 7.

soonlijke of gezinssituatie van belastingplichtigen.³² Dergelijke tegemoetkomingen staan in de hoofdstukken 6 (persoonsgebonden aftrekposten) en hoofdstuk 8 (heffingskortingen) van de Wet inkomstenbelasting 2001. De hypotheekrenteaftrek is een aftrekpost verbonden met een bron van inkomen³³, de eigen woning, waarvoor de eigenaar belast wordt met het zogenoemde eigenwoningforfait.³⁴ Het Hof van Justitie oordeelde echter dat discriminatie niet alleen ziet op tegemoetkomingen ter zake van persoonlijke en gezinssituatie, maar op 'alle belastingvoordelen die verband houden met de fiscale draagkracht van een niet-ingezetene'.³⁵ Daarmee is *Renneberg* een verstrekkend arrest.³⁶ In *Schumacker* had het Hof van Justitie al geoordeeld dat de fiscale draagkracht mede wordt gevormd door de totale inkomsten.³⁷ Het arrest *Renneberg* roept de vraag op of wellicht ook andere buitenlandse negatieve bronnen van inkomen in Nederland in aanmerking moeten worden genomen.³⁸

De zaak *Gielen*: een bom onder de Nederlandse keuzeregeling

Om de inkomstenbelasting 'EU proof' te maken voerde Nederland in 2001 de zogenoemde keuzeregeling in van artikel 2.5 Wet inkomstenbelasting 2001. Niet-ingezetenen belastingplichtigen konden ervoor kiezen om belast te worden als ingezetenen, ook indien minder dan 90 procent van hun totale inkomen uit Nederland afkomstig was.³⁹ Zij kregen dan recht op heffingskortingen, persoonsgebonden aftrekposten en aftrek van hypotheek-

rente voor een in het buitenland gelegen eigen woning. Bij de bepaling van het belastingtarief werd wel rekening gehouden met eventueel buitenlands inkomen, wat kon leiden tot een hoger toepasselijk tarief (progressie-nadeel). Om onbedoeld gebruik te voorkomen werden bepaalde belastingvoordelen van de afgelopen acht jaren, waaronder de hypotheekrenteaftrek, teruggenomen indien de belastingplichtige op enig moment ervan afzag behandeld te worden als binnenlands belastingplichtige (de zogenoemde claw-back regeling). Dit was een zwaarwegend nadeel van de keuzeregeling.

De zaak *Gielen* betrof deze keuzeregeling.⁴⁰ Gielen woonde in Duitsland. Hij werkte in Duitsland en Nederland als ondernemer in de tuinbouw en was onderworpen aan inkomstenbelasting. Omdat Gielen niet in Nederland woonde, had hij hier geen recht op de zogenoemde ondernemersaftrek. Door met gebruikmaking van de keuzeregeling te opteren voor behandeling als ingezetenen belastingplichtige zou Gielen toch recht krijgen op de ondernemersaftrek. Gielen besloot geen gebruik te maken van de keuzeregeling, maar beriep zich op de vrijheid van vestiging en verzocht om gelijke behandeling ten opzichte van ingezetenen belastingplichtigen. Het Hof van Justitie oordeelde dat er sprake was van indirecte discriminatie naar nationaliteit. Voor toepassing van de ondernemersaftrek bevinden ingezetenen en niet-ingezetenen zich in objectief dezelfde situatie.⁴¹ De inbreuk op de vestigingsvrijheid kon niet worden gerechtvaardigd door de keuzemogelijkheid. Een regeling die de vrijheid van vestiging beperkt, blijft ook in strijd met EU recht (art. 49 VWEU) als de toepassing ervan facultatief is, zo oordeelde het Hof van Justitie.⁴² De zaak *Gielen* maakte duidelijk dat de Nederlandse keuzeregeling, die gezien het toepassingsbereik zeker ruimhartig was, discriminatie ten opzichte van niet-ingezetenen die aan de *Schumacker* criteria voldeden niet neutraliseerde. Rechtstreeks beroep op de vrijheid van vestiging (art. 49 VWEU) was mogelijk zonder te opteren voor binnenlandse belastingplicht.⁴³ Dit vormde voor Nederland aanleiding om de regeling per 1 januari 2015 te vervangen door een nieuwe regeling in artikel 7.8 Wet inkomstenbelasting 2001.

32. Aldus de Hoge Raad, HvJ 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (R.H.H. Renneberg/Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2008:566, punt 29. Idem E. Kemmeren, 'Renneberg Endagers the Double Tax Convention System or Can a Second Round Bring Recovery?', 18 EC Tax Review 1, 2009, p. 9. Gerard Meussen, 'Renneberg: ECJ Unjustifiably Expands Schumacker Doctrine to Losses from Financing of Personal Dwelling', *European Taxation*, jaargang 49, nummer 4, april 2009, punt 2, beschouwt de hypotheekrenteaftrek als een subsidie.
33. Gerard Meussen, 'Renneberg: ECJ Unjustifiably Expands Schumacker Doctrine to Losses from Financing of Personal Dwelling', *European Taxation*, jaargang 49, nummer 4, april 2009, punt 3.1. E. Kemmeren, 'Renneberg Endagers the Double Tax Convention System or Can a Second Round Bring Recovery?', 18 EC Tax Review 1, 2009, p. 10, en B.J.M. Terra en P.J. Wattel, *European Tax Law*, Deventer: Kluwer, 2012, p. 70-75, achten het arrest *Renneberg* onjuist en inconsistent.
34. Thans art. 3.110 e.v. Wet IB 2001.
35. HvJ 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (R.H.H. Renneberg/Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2008:566, punt 63. Dit gaat een stap verder dan HvJ 18 juli 2007, zaak C-182/06, (Lakebrink), ECLI:EU:C:2007:452, punt 34, waarin voor de tariefsprogressie rekening moest houden met een verlies uit buitenlands onroerend goed.
36. Annotator Meussen noemt het oordeel van het HvJ in *Renneberg* onrecht, HR 13 december 2013, nr. 12/02305, ECLI:NL:HR:2015:3294, BNB 2014/39.
37. Zie hierover I.J.J. Burgers in haar annotatie bij HvJ 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (R.H.H. Renneberg/Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2008:566, BNB 2009/50, aantekening 2.
38. Cfr. B.J.M. Terra en P.J. Wattel, *European Tax Law*, Deventer: Kluwer, 2012, p. 73; E. Kemmeren, 'Renneberg Endagers the Double Tax Convention System or Can a Second Round Bring Recovery?', 18 EC Tax Review 1, 2009, p. 10.
39. De wetgever achtte een harde 90 procent grens vanuit EU-perspectief ongewenst.

40. HvJ 18 maart 2010, zaak C-440/08 (F. Gielen/Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2010:148.
41. Het HvJ laat hierbij in het midden of er sprake is van een aftrekpost die ziet op de persoonlijke situatie van betrokkenen. De HR was van oordeel dat dit niet het geval was, zie HvJ 18 maart 2010, zaak C-440/08 (F. Gielen/Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2010:148, punten 45-47.
42. HvJ 18 maart 2010, zaak C-440/08 (F. Gielen/Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2010:148, punt 53.
43. Advocaat-generaal Niessen in zijn conclusie bij HR 13 december 2013, nr. 12/02305, ECLI:NL:HR:2015:3294, BNB 2014/39, punt 7.5.

De zaak *Commissie/Estland*: licht op de Schumacker-criteria

De zaak *Commissie/Estland*⁴⁴ betrof een precisering van de Schumacker-criteria, in het bijzonder van de vraag welk deel van het inkomen in het werkland moet worden verdiend om daar rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituaties van niet-ingezetenen. De zaak *Commissie/Estland* was belangrijk aangezien sommigen uit de eerdere arresten Gschwind en Zurstrassen meenden af te kunnen leiden dat het Hof van Justitie hierbij uitging van tenminste 90 procent van het totaalinkomen.⁴⁵ De Europese Commissie ontving een klacht van een ingezetene van Finland die vergelijkbare pensioeninkomsten genoot uit Finland en Estland. Op grond van het toepasselijke belastingverdrag mocht Estland het Estse pensioen belasten. Estland verleende aan niet-ingezetenen dezelfde belastingvrije som als aan ingezetenen, indien zij 75 procent van hun totale inkomen vanuit Estland ontvingen. Estland handelde hiermee in overeenstemming met de niet-bindende aanbeveling 94/79⁴⁶ waarin de Europese Commissie de gelijke fiscale behandeling van ingezetenen en niet-ingezetenen had aanbevolen indien de niet-ingezetenen tenminste 75 procent van hun inkomsten verwerven in de bronstaat. Aangezien haar pensioeninkomsten laag waren, betaalde klaagster in Finland geen inkomstenbelasting. Finland kon dan ook geen rekening houden met haar draagkracht en haar persoonlijke en gezinssituatie. In dergelijke omstandigheden resulteert de weigering van Estland om de belastingvrije som toe te kennen in een benadeling van niet-ingezetenen belastingplichtigen en in een schending van het vrije verkeer van werknemers.⁴⁷ Deze belemmering kon volgens het Hof van Justitie niet worden gerechtvaardigd door het feit dat de belastingwetgeving van Estland in overeenstemming was met de niet-bindende aanbeveling 94/79 van de Europese Commissie.

Dit arrest maakt duidelijk dat het Hof van Justitie geen vast percentage hanteert bij toepassing van de Schumacker-doctrine. Doorslaggevend is of in de woonstaat voldoende inkomsten zijn om rekening te kunnen houden met de persoonlijke en gezinssituatie. Naar mijn oordeel gaat het Hof van Justitie hiermee niet om ten opzichte

van zijn eerdere uitspraken. In de arresten Gschwind en Zurstrassen hoefde de werkstaat geen fiscale tegemoetkomingen te verlenen aangezien belanghebbenden in het woonland over voldoende inkomen beschikten.

De zaak *Kieback*: fiscale tegemoetkomingen over een deel van het jaar?

In 2015 oordeelde het Hof van Justitie in de zaak *Kieback*, die speelde onder de keuzeregeling van artikel 2.5 Wet inkomstenbelasting 2001. In 2005 woonde Kieback tot 31 maart in Duitsland. Hij werkte als arts in Nederland waar hij 261.000 euro verdiende. Vanaf april woonde hij in de Verenigde Staten en verdiende daar gedurende de rest van het jaar 376.000 euro.⁴⁸ Op grond van het arrest *Renneberg* wenste Kieback de hypotheekrente voor zijn in Duitsland gelegen woning in Nederland af te trekken, aangezien hij in Duitsland geen inkomen genoot. Omdat Kieback niet koos voor belastingheffing als binnenlands belastingplichtige⁴⁹ had hij in Nederland geen recht op aftrek van Duitse hypotheekrente. Was dat in overeenstemming met *Schumacker*? In de eerste drie maanden van 2005 verdiende Kieback zijn inkomen weliswaar nagenoeg uitsluitend in Nederland, maar de vraag is of de Schumacker-toets op dat kwartaal dan wel op het gehele belastingjaar moet worden aangelegd.

Zowel de Rechtbank Breda⁵⁰ als het Gerechtshof Den Bosch⁵¹ oordeelden dat een toetsing aan de hand van de Schumacker-criteria moest plaatsvinden over de maanden dat Kieback in Nederland werkte. Kieback had dan over die periode recht op aftrek in Nederland van de hypotheekrente betreffende zijn in Duitsland gelegen eigen woning. Advocaat-generaal Niessen kwam in cassatie tot dezelfde conclusie. De toets of het inkomen in de woonstaat voldoende is om de draagkracht en de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen, ziet op de periode binnen een belastingjaar dat iemand daar binnenlands belastingplichtige is. De inkomstenstoets in de werkstaat ziet op de periode waarin de belastingplichtige daar buitenlands belastingplichtig is en binnenlands belastingplichtig is in de woonstaat.⁵²

De Hoge Raad⁵³ vond de conclusie van Advocaat-generaal Niessen het meest voor de hand liggend. De Verenigde Staten is volkenrechtelijk niet gehouden en naar

44. HvJ 10 mei 2012, zaak C-39/10 (Europese Commissie/Republiek Estland), ECLI:EU:C:2012:282.

45. Cfr. HvJ 14 september 1999, zaak C-391/97 (Frans Gschwind/Finanzamt Aachen-Außenstadt) ECLI:EU:C:1999:409 en HvJ 16 mei 2000, nr. C-87/99 (Zurstrassen), ECLI:EU:C:2000:251. Zo voerde de Staatssecretaris van Financiën in de zaak *Kieback* het arrest Gschwind aan ter verdediging van het 90 procent criterium, zie het cassatieberoepschrift in HR 13 december 2013, nr. 12/02305, ECLI:NL:HR:2015:3294, BNB 2014/39.

46. Aanbeveling 94/79/EG van de Commissie van 21 december 1993 betreffende belastingen op bepaalde inkomsten die door niet-ingezetenen verworven zijn in een andere Lid-Staat dan die waarvan zij ingezetene zijn (PbEG 1994, L 39/22). De aanbeveling dateert van voor het *Schumacker*-arrest.

47. HvJ 10 mei 2012, zaak C-39/10 (Europese Commissie/Republiek Estland), ECLI:EU:C:2012:282, punt 58.

48. Cfr. HvJ 18 juni 2015, zaak C-9/14 (D.G. Kieback/Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2015:406, punt 11.

49. Hof 's-Hertogenbosch 23 maart 2012, nr. 11/0567, ECLI:NL:GHSHE:2012:BW1116, punt 3.1.

50. Rechtbank Breda 6 juli 2011, nr. AWB 09/1465, ECLI:NL:RBBRE:2011:BR5365.

51. Hof 's-Hertogenbosch 23 maart 2012, nr. 11/0567, ECLI:NL:GHSHE:2012:BW1116.

52. Conclusie Advocaat-generaal Niessen 6 maart 2013, nr. 12/02305, ECLI:NL:HR:2015:3294, BNB 2014/39, punten 7.9-7.10.

53. HR 13 december 2013, nr. 12/02305, ECLI:NL:HR:2015:3294, BNB 2014/39, punt 3.5.5.

nationaal recht niet bij machte om hypotheekrenteaftrek te verlenen over de periode dat Kieback daar niet belastingplichtig was. Een beoordeling over de periode tot april 2005 leek het meest logisch, hoewel Aanbeveling 94/79 van de Europese Commissie aanknoopt bij het belastbare inkomen per kalenderjaar.⁵⁴ Ook volgens annotator Meussen ligt toetsing van maand tot maand echter in de rede.⁵⁵ De Hoge Raad stelde prejudiciële vragen, en vroeg het Hof van Justitie of het ook van invloed was dat Kieback de Europese Unie verliet. Advocaat-generaal Sharpston concludeerde dat Nederland op grond van het vrije verkeer van werknemers (art. 45 VWEU) aftrek van hypotheekrente zou moeten verlenen.⁵⁶ Het Hof van Justitie oordeelde echter anders. Bij toepassing van de Schumacker-criteria moet het hele belastingjaar in ogenschouw worden genomen:

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

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

Alleen als een belastingplichtige over het hele jaar bezien nagenoeg zijn volledige gezinsinkomen heeft verdiend in de werkstaat die hij later heeft verlaten, moet deze werkstaat dus rekening houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie. Wel moet dan alle informatie voorhanden zijn die nodig is om de algehele fiscale draagkracht van de belastingplichtige te beoordelen en rekening te houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie.⁵⁷ Al met al is Nederland niet gehouden om Kieback de aftrek van Duitse hypotheekrente te verlenen. Het is daarbij niet van belang dat Kieback verhuisde naar de

Verenigde Staten en niet naar een andere EU lidstaat, aldus het Hof van Justitie.⁵⁸

De zaak Kieback nader beschouwd

Of een werknemer nagenoeg zijn volledige gezinsinkomen in de werkstaat heeft verworven moet getoetst worden over het gehele belastingjaar, aangezien dit tijdvak *in het algemeen* wordt verondersteld het tijdvak te zijn dat in het merendeel van de lidstaten wordt gebruikt voor de vaststelling van de inkomstenbelasting, aldus het Hof van Justitie.⁵⁹ Hier precies wringt de schoen. Hoewel *in het algemeen* inkomstenbelasting per kalenderjaar wordt geheven, geldt dit niet in geval van emigratie. Bij emigratie heft het land van vertrek *in het algemeen* over het tijdvak vanaf 1 januari tot het moment van emigratie, terwijl het nieuwe woonland heft vanaf het moment van immigratie tot 31 december van datzelfde jaar. Het oude en het nieuwe woonland heffen over verschillende delen van het kalenderjaar, alsof het twee afzonderlijke belastingjaren betreft. In de zaak Kieback zal de Verenigde Staten inkomstenbelasting heffen over de periode na immigratie, zonder rekening te houden met verliezen betreffende de Duitse woning daterend van voor 1 april 2005.⁶⁰ Kieback valt nu dus tussen de wal en het schip. Toetsing per belastingjaar zou wel adequaat zijn indien Kieback niet geëmigreerd was en vanaf 1 april 2005 in Duitsland had gewerkt.

Wat zouden de gevolgen zijn als Kieback naar een andere EU lidstaat was verhuisd en daar de rest van het jaar had gewerkt? Het Hof van Justitie oordeelt dat Nederland ook in dat geval geen hypotheekrenteaftrek hoeft te gunnen.⁶¹ Naar nationaal recht houdt de nieuwe woonlidstaat eveneens geen rekening met dergelijke verliezen uit de periode voor immigratie. Het gevolg is dat geen enkele staat hypotheekrenteaftrek verleent: Duitsland kan het niet, Nederland hoeft het niet, en de nieuwe woonstaat doet het niet. Dit roept de vraag op of het vrije verkeer van werknemers de nieuwe woonlidstaat verplicht om op jaarbasis de negatieve elementen van draagkracht, zoals de hypotheekrenteaftrek, en de persoonlijke en gezinssituatie over het jaardeel vóór emigratie in aanmerking te nemen. Volgens Schumacker immers is ‘de discriminatie gelegen in het feit dat in de woonstaat noch in de werkstaat rekening wordt

54. HvJ 18 juni 2015, zaak C-9/14 (D.G. Kieback/Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2015:406, punt 14.

55. Noot Meussen bij HR 13 december 2013, nr. 12/02305, ECLI:NL:HR:2015:3294, BNB 2014/39; cfr. Annotator Korving bij NTFR 2013/816; cfr. redactie van Vakstudienieuws, V-N 2014, 2.8.

56. Conclusie Advocaat-generaal Sharpston 5 maart 2015, zaak C-9/14 (D.G. Kieback/Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2015:406.

57. HvJ 18 juni 2015, zaak C-9/14 (D.G. Kieback/Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2015:406, punten 30-32.

58. HvJ 18 juni 2015, zaak C-9/14 (D.G. Kieback/Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2015:406, punt 35.

59. HvJ 18 juni 2015, zaak C-9/14 (D.G. Kieback/Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2015:406, punten 30-31.

60. Cfr. HR 13 december 2013, nr. 12/02305, ECLI:NL:HR:2015:3294, BNB 2014/39, punt 3.5.3; Kieback betoogde dat hij in de Verenigde Staten geen renteaftrek genoot, Advocaat-generaal Sharpston 5 maart 2015, zaak C-9/14 (D.G. Kieback/Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2015:406, punt 42.

61. HvJ 18 juni 2015, zaak C-9/14 (D.G. Kieback/Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2015:406, punt 35.

gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie'.⁶² Nu Duitsland en Nederland hiervan zijn gevrijwaard, kan alleen op de nieuwe woonlidstaat de verplichting rusten om deze discriminatie te neutraliseren. Indien het Hof van Justitie consequent is, zal naar mijn oordeel derhalve de nieuwe woonlidstaat verplicht zijn om over het gehele belastingjaar rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie en draagkracht. Hoewel het Hof van Justitie deze conclusie niet met zoveel woorden trekt, lijkt het Hof van Justitie wel in die richting te denken. Volgens het Hof immers 'kan de staat waar hij zijn beroepsactiviteit vóór dit vertrek uitoefende niet worden vermoed deze situatie [betreffende het gehele inkomen en de persoonlijke en gezinssituatie] gemakkelijker te kunnen beoordelen dan de staat, of in voorkomend geval de staten, waar hij na dat vertrek woonachtig is.'⁶³

De lopende zaak X/ Staatssecretaris van Financiën: aftrek pro rata?

Een andere driestatenzaak zaak is aanhangig bij het Hof van Justitie. Op 22 mei 2015 stelde de Hoge Raad een viertal prejudiciële vragen over de Schumacker-doctrine.⁶⁴ Belanghebbende woonde in 2007 in Spanje en werkte als directeurgrootaandeelhouder voor een vennootschap in Nederland en een vennootschap in Zwitserland waarmee hij 60 procent respectievelijk 40 procent van zijn wereldinkomen verdiende. Ten behoeve van de aftrek in Nederland van zijn Spaanse hypotheekrente, opteerde belanghebbende voor de keuzeregeling van artikel 2.5 Wet inkomstenbelasting 2001. De Hoge Raad vroeg aan het Hof van Justitie of Nederland verplicht is om de hypotheekrente geheel of gedeeltelijk in aanmerking te nemen. Is het van belang dat belanghebbende ook werkte in Zwitserland, buiten de EU? Speelt daarbij mee of de hypotheekrente alsnog in latere jaren in Spanje in aftrek kan worden gebracht?

Ik veronderstel dat indien iemand in meerdere EU lidstaten werkt, maar in zijn woonland geen inkomen geniet, op iedere werkstaat de verplichting rust om rekening te houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie. Ik zou denken dat, naar analogie van het arrest De Groot⁶⁵, die verplichting slechts bestaat naar rato van het in de werkstaat verdiende inkomen. De fiscale belemmering wordt immers geneutraliseerd indien door de betrokken staten gezamenlijk per saldo eenmaal met de persoonlijke en gezinssituatie rekening wordt gehou-

den. Dit lijkt mij niet anders in het onderhavige geval waarin 40 procent van het wereldinkomen uit Zwitserland afkomstig is. Indien Zwitserland geen rekening houdt met de persoonlijke en gezinssituatie van belanghebbende, dan is dit een gevolg van de keuze om buiten de EU te werken. Het is geen gevolg van de uitoefening van het vrije werknemersverkeer.⁶⁶

De nieuwe wettelijke regeling vanaf 2015: EU conform?

Uit het arrest *Gielen* bleek dat de Nederlandse keuzeregeling niet in overeenstemming was met de vrijheid van vestiging. Per 1 januari 2015 is de regeling vervangen door de regeling voor 'kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen' in artikel 7.8 Wet inkomstenbelasting 2001. Niet-ingezetenen van wie het inkomen voor tenminste 90 procent uit Nederland afkomstig is, hebben aanspraak op dezelfde heffingskortingen, persoonsgebonden aftrekposten en hypotheekrenteaftrek als ingezetenen. De nieuwe regeling is niet langer optioneel. Indien Unierecht hiertoe verplicht kan de regeling bij AMvB worden uitgebreid tot groepen van belastingplichtigen die niet aan het 90 procent-criterium voldoen.⁶⁷ In reactie⁶⁸ op het arrest *Commissie/Estland*⁶⁹ breidt artikel 21bis Uitvoeringsbesluit IB 2001 de regeling uit tot buitenlandse belastingplichtigen die uit Nederland pensioen, lijfrenten of soortgelijke uitkeringen ontvangen en in hun woonland onvoldoende inkomen hebben om rekening te houden met hun persoonlijke en gezinssituatie.

Nederland herintroduceert dus het 90 procent-criterium, maar maakt daarbij een uitzondering voor pensioeninkomen en daarmee vergelijkbare uitkeringen. Wat opvalt is dat Nederland voor andere bronnen van inkomen, bijvoorbeeld een dienstbetrekking, vasthoudt aan de harde 90 procent-grens. Kennelijk kiest Nederland ervoor om het arrest *Commissie/Estland* zo eng mogelijk te interpreteren. Een overtuigende rechtvaardiging hiervoor is in de parlementaire geschiedenis niet naar voren gebracht. Wie meent recht te hebben op dezelfde belastingfaciliteiten moet zijn gelijk maar gaan halen bij de rechter, aldus kennelijk de opvatting van de wetgever. De nieuwe regeling heeft de nodige kritiek geogst.⁷⁰ De veronderstelling dat de uitleg van het vrije werknemersverkeer in *Commissie/Estland* slechts ziet op gepensioneerden en niet op actieve werknemers is merkbaar-

62. HvJ 18 juni 2015, zaak C-9/14 (D.G. Kieback/Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2015:406, punt 26.

63. HvJ 18 juni 2015, zaak C-9/14 (D.G. Kieback/Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2015:406, punt 29.

64. HR 22 mei 2015, nr. 13/03468, NTFR 2015/1660, bij het HvJ aanhangig onder nummer C-283/15.

65. HvJ 12 december 2002, zaak C-385/00 (F.W.L. de Groot/Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2002:750.

66. Ik ga hier voorbij aan de bijzondere status die Zwitserland in dit verband heeft.

67. Art. 7.8, lid 8 Wet IB 2001.

68. Besluit van 17 december 2014, tot wijziging van enige uitvoeringsbesluiten op het gebied van belastingen en toeslagen, Stb. 2014, 579, NvT, p. 12, 19.

69. HvJ 10 mei 2012, zaak C-39/10 (Europese Commissie/Republiek Estland), ECLI:EU:C:2012:282.

70. Zie onder meer S. Kingma en M.G.H. Schaper, 'De kwalificerende buitenlandse belastingplichtige in historisch en EU-rechtelijk perspectief', *Weekblad voor Fiscaal Recht* 2014/659, p. 659 e.v.

dig. Het is niet in overeenstemming met de loyale samenwerking waaraan lidstaten van de Europese Unie zich gecommitteerd hebben. Dit impliceert dat lidstaten zich dienen te onthouden van alle maatregelen die de verwezenlijking van de doelstellingen van de Unie in gevaar kunnen brengen (art. 4 VEU). Wellicht een idee om voor dit soort wetsvoorstellen een Europese notificatieverplichting in te voeren, zoals bij voorgenomen staatssteunmaatregelen?

Tot slot

Ook wanneer de verschillende behandeling in de inkomstenbelasting van ingezetenen en niet-ingezetenen in overeenstemming is met non-discriminatiebepalingen in internationale belastingverdragen, oordeelt het Hof van Justitie in voorkomende gevallen dat er sprake is van indirecte discriminatie naar nationaliteit.

Zo is de werkstaat verplicht om niet-ingezetenen, die in hun woonland onvoldoende inkomen genieten, dezelfde fiscale faciliteiten te bieden ter zake van hun persoonlijke en gezinssituatie, zoals hypotheekrenteaftrek, als aan ingezetenen (Schumacker-doctrine). Echter, ook in een jaar waarin een niet-ingezetene werknemer emigreert, dient deze inkomstenstoets over het gehele jaar plaats te vinden en niet per maand (Kieback). Hierdoor bestaat het risico dat feitelijk geen enkele staat deze belastingfaciliteiten toekent.

Meussen merkt in zijn annotatie in 2014 terecht op dat vergaande complexiteit, zoals de vraag hoe de Schumacker-doctrine in geval van emigratie toegepast moet worden op gedeeltes van jaren, de keerzijde vormt van door de rechterlijke macht ontwikkelde leerstukken.⁷¹ Indien het Hof van Justitie een bepaald leerstuk ontwikkelt, is het niet in staat om alle mogelijke gevallen te overzien.

71. HR 13 december 2013, nr. 12/02305, ECLI:NL:HR:2015:3294, BNB 2014/39.