



Datum van inontvangstneming : 26/09/2025

Geanonimiseerde versie

C-492/25 – 1

Zaak C-492/25 [Ottman]ⁱ

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

21 juli 2025

Verwijzende rechter:

Hoge Raad der Nederlanden (Nederland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

18 juli 2025

Verzoekende partij:

Staatssecretaris van Financiën

Verwerende partij:

TL

HOGЕ RААD DER NEDERLANDEN

BELASTINGKAMER

ARREST

in de zaak van

de STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

tegen

TL (hierna: belanghebbende)

ⁱ Dit is een fictieve naam, die niet overeenkomt met de werkelijke naam van enige partij in de procedure.

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch van 18 mei 2022, nr. 21/00740¹, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant (nr. BRE 20/4815) betreffende een aan belanghebbende over het jaar 2015 opgelegde navorderingsaanslag inkomstenbelasting en de daarbij gegeven beschikking inzake belastingrente.

1. Geding in cassatie

- 1.1 De Staatssecretaris, vertegenwoordigd door [REDACTED], heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. [OMISSIS]
- 1.2 De Advocaat-Generaal P.J. Wattel heeft op 31 maart 2023 geconcludeerd tot schorsing van het geding en tot het op de voet van artikel 267 VWEU aan het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: het Hof van Justitie) voorleggen van prejudiciële vragen.² [Procesverloop] [OMISSIS].
- 1.3 [OMISSIS].

2. Uitgangspunten in cassatie

- 2.1 Belanghebbende is gepensioneerd en woont samen met zijn echtgenote in Frankrijk. Belanghebbende heeft in 2015 een Nederlandse AOW-uitkering van € 9.801 genoten en een Nederlandse pensioenuitkering van € 13.054. Zijn echtgenote heeft in dat jaar een Nederlandse AOW-uitkering van € 9.605 genoten en een Nederlandse pensioenuitkering van € 2.985. Op grond van het Belastingverdrag Nederland-Frankrijk van 16 maart 1973³ (hierna: het Verdrag) is Nederland heffingsbevoegd met betrekking tot de pensioenuitkering van belanghebbende. Met betrekking tot de AOW-uitkeringen en de pensioenuitkering van de echtgenote van belanghebbende is op grond van het Verdrag uitsluitend Frankrijk heffingsbevoegd.
- 2.2 Van het totale inkomen van belanghebbende in 2015 van € 22.855 is het heffingsrecht over een bedrag van € 9.801, dus afgerond 43 procent, op grond van het Verdrag aan de woonstaat Frankrijk toegewezen. Van het totale gezinsinkomen van belanghebbende en zijn echtgenote van € 35.445 geldt dit voor een bedrag van € 22.391, dus voor ruim 60 procent.

¹ ECLI:NL:GHSHE:2022:1574.

² ECLI:NL:PHR:2023:373, met gemeenschappelijke bijlage ECLI:NL:PHR:2023:442

³ Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van de Franse Republiek tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, Trb. 1973, 83.

- 2.3 In zijn aangifte voor de Nederlandse inkomstenbelasting voor het jaar 2015 heeft belanghebbende met betrekking tot zijn eigen woning in Frankrijk een aftrek wegens negatieve inkomsten uit eigen woning opgevoerd van € 5.338 (bestaande uit het saldo van een bedrag van € 1.050 aan eigenwoningforfait en een bedrag van € 6.388 aan aftrekbare rente). Bij de aanslag in de inkomstenbelasting heeft de Inspecteur die aftrek aanvaard, hoewel hij belanghebbende had meegedeeld dat deze daarvoor niet in aanmerking komt omdat hij en zijn echtgenote niet als kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen kunnen worden aangemerkt. De Inspecteur heeft dit hersteld door middel van een navorderingsaanslag, die in deze procedure ter discussie staat.
- 2.4 Belanghebbende heeft in 2015 geen inkomstenbelasting in Frankrijk betaald. Dit komt doordat zijn in Frankrijk belastbare inkomen (na toepassing van enkele aftrekken) beneden de belastingvrije som („Le seuil d'imposition”) blijft. Het bedrag van die belastingvrije som is in zijn situatie voor het jaar 2015 vastgesteld op € 27.240.

3. De oordelen van het Hof

- 3.1 Voor het Hof was in geschil of ten aanzien van belanghebbende bij het berekenen van de aanslag rekening dient te worden gehouden met zijn persoonlijke en gezinssituatie, en hij daarom recht heeft op aftrek van negatieve inkomsten uit zijn eigen woning, en op toepassing van het inkomstenbelastingdeel van een aantal heffingskortingen (de algemene heffingskorting en de ouderenkorting). Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat hiermee rekening moet worden gehouden omdat hij moet worden aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige in de zin van artikel 7.8, lid 8, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: de Wet IB 2001), in samenhang gelezen met artikel 21 bis, lid 1, van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001, en dat – mocht dit niet het geval zijn – hij niettemin (rechtstreeks) recht heeft op deze tegemoetkomingen op grond van het Unierecht.
- 3.2 Het Hof is ingegaan op de vraag of de Nederlandse wetgever met deze regelgeving het Unierecht op de juiste wijze heeft geïmplementeerd. Het gaat daarbij om het verbod van discriminatie dat voortvloeit uit het vrij verkeer van werknemers volgens artikel 45 VWEU.
- 3.3 Het Hof stelt voorop dat de aftrek in verband met de negatieve inkomsten uit eigen woning is aan te merken als een aftrekpost die verband houdt met de persoonlijke en de gezinssituatie van de belastingplichtige.
- 3.4 Aan de hand van de rechtspraak van het Hof van Justitie heeft het Hof de lijnen beschreven waarlangs de volgende vraag moet worden beantwoord: is Nederland op grond van het Unierecht gehouden, en zo ja, in welke mate, ten aanzien van een in het buitenland wonende belastingplichtige, zoals

belanghebbende, rekening te houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie? Het Hof heeft daarbij het volgende stappenplan gehanteerd, dat te vinden is in een bijlage bij zijn uitspraak:

„1) Geniet de belastingplichtige 90 % of meer van zijn wereldinkomen, bepaald naar de maatstaven van de woonlidstaat, buiten de woonlidstaat en wordt in de woonlidstaat geen inkomen van betekenis genoten?

Zo ja, dan worden in de werklidstaat de volledige tegemoetkomingen in aanmerking genomen.

Zo nee, dan volgen de volgende stappen.

2) Kan de woonlidstaat in voldoende mate rekening houden met de persoonlijke en gezinssituatie? Hierbij wordt gekeken naar het inkomen dat volgens de wetgeving van de woonlidstaat effectief in de belastingheffing wordt betrokken en naar de tegemoetkomingen waarop de belastingplichtige recht heeft volgens de wetgeving van de woonlidstaat. Als deze vraag bevestigend wordt beantwoord, hoeft de werklidstaat geen rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie.

3) Indien vraag 2) ontkennend wordt beantwoord, dient de werklidstaat de volgens de wetgeving van de werklidstaat geldende tegemoetkomingen deels te verlenen. Dit wordt bepaald door de breuk: belast inkomen in de werklidstaat / wereldinkomen.

4) De door de werklidstaat te verlenen tegemoetkoming wordt begrensd door de belastingheffing die een ingezetene in de werklidstaat verschuldigd zou zijn in overigens vergelijkbare omstandigheden als de niet-ingezetene.”

- 3.5 Het Hof heeft dit stappenplan voor de situatie van belanghebbende als volgt uitgewerkt. Belanghebbende voldoet naar het oordeel van het Hof niet aan het zogenoemde 90 %-criterium (eerste stap). Het Hof stelt tevens vast dat belanghebbende en zijn echtgenote in Frankrijk geen belasting zijn verschuldigd en dat het aldaar in aanmerking te nemen inkomen onvoldoende is om alle in Frankrijk geldende tegemoetkomingen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen (tweede stap). Daarom moet Nederland als werkstaat de volgens zijn wetgeving geldende tegemoetkomingen deels verlenen aan de hand van de volgende breuk: belast gezinsinkomen in de werkstaat / het wereldinkomen, aldus het Hof. In het onderhavige geval kan deze breuk worden bepaald op $\text{€ } 13.054 / \text{€ } 35.445 \times 100 \text{ procent} = 36,8 \text{ procent}$. De aftrek van de negatieve inkomsten uit eigen woning zou dan voor $36,8 \text{ procent} \times \text{€ } 5.338 = \text{€ } 1.965$ in aanmerking moeten worden genomen. Het belastbaar inkomen uit werk en woning bedraagt dan $\text{€ } 11.089$. Het Hof houdt verder rekening met een

bedrag aan heffingskortingen (algemene heffingskorting en ouderenkorting) van € 358, dat is 36,8 procent van het bedrag dat op grond van de Wet IB 2001 zou gelden voor een binnenlandse belastingplichtige in overigens gelijke omstandigheden. Dit resulteert in een verschuldigd bedrag aan inkomstenbelasting van € 567 (derde stap), aldus het Hof.

- 3.6 De tegemoetkoming wordt volgens het Hof echter begrensd door de belastingheffing die een ingezetene in Nederland zou zijn verschuldigd in overigens vergelijkbare omstandigheden als belanghebbende. Daarbij moet worden gekeken naar de heffing van inkomstenbelasting van zowel belanghebbende als zijn echtgenote indien zij in Nederland binnenlands belastingplichtig zouden zijn. Voor belanghebbende zou dan moeten worden uitgegaan van een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 9.801 + € 13.054 -/- € 5.338 = € 17.517. De daarover verschuldigde belasting zou € 490 bedragen. Voor belanghebbendes echtgenote zou het belastbaar inkomen uit werk en woning € 9.605 + € 2.985 = € 12.590 bedragen. De daarover verschuldigde belasting zou € 79 bedragen. In totaal is dat € 569. Dat is meer dan de hiervoor berekende € 567.
- 3.7 De verschuldigde inkomstenbelasting van de navorderingsaanslag over het jaar 2015 dient om die reden te worden verminderd tot € 569, aldus nog steeds het Hof.

4. De tegen de uitspraak van het Hof aangevoerde klachten

- 4.1 De Staatssecretaris heeft beroep in cassatie ingesteld tegen de uitspraak van het Hof. Samengevat weergegeven betoogt de Staatssecretaris dat belanghebbende zijn inkomen niet geheel of nagenoeg geheel in Nederland heeft verdiend. Daarom doet zich niet de situatie voor dat het inkomen in de woonstaat Frankrijk in absolute zin zo gering is dat aldaar in het geheel geen rekening kan worden gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van belanghebbende. De belastinggrondslag in Frankrijk is naar het oordeel van de Staatssecretaris toereikend om belanghebbende in Frankrijk in de belastingheffing te betrekken, zodat Frankrijk kan voldoen aan zijn plicht om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van belanghebbende. Het is volgens de Staatssecretaris irrelevant in welke mate de woonstaat rekening heeft gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie. Dat de woonstaat op grond van zijn wetgeving een persoonlijke tegemoetkoming geheel of gedeeltelijk niet verleent, zoals hier het geval is, vloeit volgens de Staatssecretaris voort uit een dispariteit tussen de betrokken nationale rechtsstelsels en leidt op zichzelf niet tot strijdigheid met het Unierecht. Naar zijn oordeel is Nederland als bronstaat daarom in zo'n geval niet verplicht rekening te houden met het door de woonstaat niet-verleende deel van die persoonlijke aftrekpost of tegemoetkoming.

5. Beoordeling van de klachten

- 5.1 De klachten stellen de Hoge Raad voor de vraag of Nederland aan een belastingplichtige die in een andere lidstaat van de Europese Unie woont, geheel of gedeeltelijk de belastingvoordelen moet toekennen waarin het voor ingezetenen voorziet met het oog op hun persoonlijke en gezinssituatie in het geval (i) die belastingplichtige zijn wereldinkomen niet geheel of nagenoeg geheel in Nederland verdient, en (ii) hij in zijn woonstaat de belastingvoordelen waarin de wetgeving van dat land voor ingezetenen voorziet met het oog op hun persoonlijke en gezinssituatie, niet allemaal volledig kan benutten als gevolg van de – beperkte – omvang van zijn in dat land belastbare inkomen. In het geval Nederland dergelijke belastingvoordelen inderdaad moet toekennen, stellen de klachten de Hoge Raad bovendien voor de vraag in welke mate Nederland die voordelen als werkstaat dient toe te kennen.
- 5.2 De Hoge Raad stelt voorop dat deze vragen eveneens aan de orde zijn in de zaak met nummer 22/02362, ECLI:NL:HR:2025:889. De Hoge Raad verwijst dan ook naar zijn vandaag gewezen arrest in die zaak, waarvan een geanonimiseerde kopie aan dit arrest is gehecht en daarvan onderdeel uitmaakt.
- 5.3 In het arrest in de zaak met nummer 22/02362, ECLI:NL:HR:2025:889, zijn in de overwegingen 5.4.1 tot en met 5.5.3 twijfelpunten benoemd met betrekking tot de wijze waarop volgens het Unierecht rekening moet worden gehouden met het inkomen van de belanghebbende in de werkstaat. Die twijfelpunten gelden eveneens voor deze zaak. De Hoge Raad zal daarom in onderdeel 6 hierna de twee prejudiciële vragen die in de zaak met nummer 22/02362 worden gesteld, ook in deze zaak stellen.
- 5.4 De onderhavige zaak onderscheidt zich van de zaak met nummer 22/02362 doordat belanghebbende gehuwd is, terwijl de belanghebbende in de zaak met nummer 22/02362 alleenstaand is.
- 5.5.1 Een extra punt van twijfel in de onderhavige zaak is daarom of op grond van het Unierecht in het geval van een belastingplichtige met een partner in fiscale zin (zoals in dit geval een echtgenoot) hun gezamenlijke inkomens bepalend zijn voor het antwoord op de vraag of de werkstaat rekening moet houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige, en of dat ook in alle gevallen moet gebeuren. Het Hof is in punt 5 van het stappenplan in de bijlage bij zijn uitspraak zonder meer ervan uitgegaan dat het bij de beoordeling van de relevante inkomsten in de betreffende lidstaten – kennelijk: in alle gevallen – gaat om het belastbare gezinsinkomen. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie kan het antwoord op die vraag niet buiten redelijke twijfel worden afgeleid. Een bevestigend antwoord op die vraag zou kunnen worden afgeleid uit het arrest van het Hof van Justitie van 14 februari 1995, [REDACTED] C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31 en een aantal

daarop voortbouwende arresten.⁴ Daarin spreekt het Hof van Justitie namelijk over een niet-ingezetene die het grootste deel van zijn inkomen en nagenoeg zijn gehele gezinsinkomen in de werkstaat had verworven. Anderzijds spreekt het Hof van Justitie in deze arresten ook, zonder te verwijzen naar het gezinsinkomen, over een niet-ingezetene die het grootste deel van zijn belastbare inkomen in de werkstaat verdient. In het arrest van 19 november 2015, [REDACTED] C-632/13, ECLI:EU:C:2015:765,⁵ spreekt het Hof van Justitie zelfs uitsluitend over een ingezetene die het grootste deel van zijn belastbare inkomen verdient in de werkstaat, niet zijnde zijn woonstaat.

5.5.2 Indien de relatieve omvang van het inkomen dat is verdiend in de werkstaat nog steeds maatgevend is,⁶ is voor deze zaak het volgende van belang. Belanghebbende voldoet naar het oordeel van de Hoge Raad, gelet op de hiervoor in 2.2 vermelde cijfers, aan de eis dat het grootste deel van zijn totale inkomen in de (voormalige) werkstaat belastbaar is (namelijk ongeveer 57 procent), maar hij voldoet niet aan de voorwaarde dat nagenoeg zijn gehele gezinsinkomen daar belastbaar is, aangezien dit slechts 40 procent van het totale gezinsinkomen betreft, waarvan ongeveer 60 procent belastbaar is in het woonland Frankrijk.

5.5.3 Verder verdient opmerking dat de belastingheffing over veel soorten inkomsten in Nederland geïndividualiseerd is. Bij de belastingheffing over die inkomsten wordt geen rekening gehouden met inkomsten van de fiscale partner in de zin van artikel 5a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en artikel 2.1 van de Wet IB 2001, waartoe de echtgenoot behoort. Dit geldt onder meer voor inkomsten uit arbeid of uit voorheen verrichte arbeid, waartoe de in dit geval relevante pensioenen en AOW-uitkeringen behoren. Het gezinsinkomen speelt in zoverre voor de Nederlandse belastingheffing dus geen rol. Daardoor rijst de vraag of de omvang van het gezinsinkomen ook relevant is voor zover de werkstaat bij de belastingheffing over in dat land verdiende inkomsten geen rekening houdt met het inkomen van de partner.

5.6 Gelet op hetgeen hiervoor in 5.3 tot en met 5.5.3 is overwogen, zal de Hoge Raad op de voet van artikel 267 VWEU de hierna in onderdeel 6 weergegeven prejudiciële vragen stellen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie.

⁴ Zie de arresten HvJ 12 december 2002, [REDACTED] C-385/00, ECLI:EU:C:2002:750, punt 54; HvJ 25 januari 2007, [REDACTED] C-329/05, ECLI:EU:C:2007:57, punt 29; HvJ 18 juli 2007, [REDACTED] en [REDACTED] C-182/06, ECLI:EU:C:2007:452, punt 31, en HvJ 9 februari 2017, X, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102, punt 34.

⁵ Punten 33, 34 en 49.

⁶ Vgl. rechtsoverweging 5.4.4 van het arrest in de zaak met nummer 22/02362, ECLI:NL:HR:2025:889.

6. Beslissing

De Hoge Raad verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende vragen over de uitleg van het Unierecht te beantwoorden:

- 1) Moet artikel 45 VWEU aldus worden uitgelegd dat een niet-ingezeten belastingplichtige die in een lidstaat werkzaamheden in loondienst (heeft) verricht, zich bij de heffing van inkomstenbelasting ten opzichte van deze werkstaat slechts in een vergelijkbare situatie als een ingezetene bevindt indien hij zijn belastbare inkomen geheel of nagenoeg geheel in die werkstaat heeft verworven?
- 2) Indien vraag 1 ontkennend wordt beantwoord, is die werkstaat dan verplicht, en zo ja in hoeverre, om bij de heffing van inkomstenbelasting rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokkene in een geval waarin deze in de lidstaat waar hij woont weliswaar inkomsten van betekenis heeft genoten die aldaar met inachtneming van de bepalingen van het toepasselijke belastingverdrag mogen worden belast, maar deze inkomsten in absolute zin onvoldoende zijn om de in deze woonstaat geldende tegemoetkomingen volledig te kunnen benutten?
- 3) In hoeverre moet voor de beantwoording van de voorgaande vragen rekening worden gehouden met het inkomen van de partner van de belastingplichtige?

[Slotformule] [OMISSIS]

Bijlagen:

- de tekst van artikel 5a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en artikel 2.1 van de Wet IB2001; en
- een geanonimiseerde kopie van het arrest in de zaak met nummer 22/02362, ECLI:NL:HR:2025:889.

Bijlagen

1. Artikel 2.1 van de Wet IB 2001, voor zover van belang:⁷

„1 Belastingplichtigen voor de inkomstenbelasting zijn de natuurlijke personen die:

- a. in Nederland wonen (binnenlandse belastingplichtigen) of

⁷ Stb. 2000, 215.

- b. niet in Nederland wonen maar wel Nederlands inkomen genieten (buitenlandse belastingplichtigen).

(...)”

2. Artikel 5a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, voor zover van belang:⁸

„1 Als partner wordt aangemerkt:

- a. de echtgenoot;
- b. de ongehuwde meerderjarige persoon waarmee de ongehuwde meerderjarige belastingplichtige een notarieel samenlevingscontract is aangegaan en met wie hij staat ingeschreven op hetzelfde woonadres in de basisregistratie personen of een daarmee naar aard en strekking overeenkomende registratie buiten Nederland.

2 Degene die ingevolge het eerste lid voor een deel van het kalenderjaar als partner wordt aangemerkt, wordt ook als partner aangemerkt in de andere perioden van het kalenderjaar, voor zover hij in die perioden op hetzelfde woonadres als de belastingplichtige staat ingeschreven in de basisregistratie personen of een daarmee naar aard en strekking overeenkomende registratie buiten Nederland.

(...)”

[Handtekeningen] [OMISSIS]

⁸ Stb. 2009, 611, gewijzigd bij Stb. 2013, 316.