



Datum van inontvangstneming : 26/09/2025

Geanonimiseerde versie

C-493/25 – 1

Zaak C-493/25 [Bolring]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:

CF

HOGE RAAD DER NEDERLANDEN BELASTINGKAMER

Nummer 22/02359

Datum 18 juli 2025

ARREST

in de zaak van

de STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

tegen

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

de erven van CF (hierna: belanghebbenden)

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch van 18 mei 2022, nr. 21/00228¹, op het hoger beroep van de Inspecteur tegen een uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant (nr. BRE 19/2857) betreffende een aan CF over het jaar 2015 opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting en de daarbij gegeven beschikking inzake belastingrente.

1. Geding in cassatie

- 1.1 De Staatssecretaris [OMISSIS] 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 voorleggen van prejudiciële vragen.² [Procesverloop] [OMISSIS]
- 1.3 [OMISSIS]

2. Uitgangspunten in cassatie

- 2.1 CF (hierna: erflater) is tijdens de procedure voor het Hof overleden, in augustus 2021. Deze procedure is voortgezet door zijn erfgenamen. Erflater woonde in 2015 in België. Zijn woning aldaar (hierna: de eigen woning) was in dat jaar aan te merken als een eigen woning in de zin van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: de Wet IB 2001). De met betrekking tot de eigen woning in 2015 betaalde hypotheekrente bedraagt € 29.822.
- 2.2 Erflater heeft in 2015 werkzaamheden verricht als bestuurder van een in Nederland gevestigde vennootschap. Erflater was in 2015 middellijk enig aandeelhouder van de vennootschap. De vennootschap heeft in 2015 een belastbaar loon van € 77.880 aan erflater uitgekeerd. Het heffingsrecht over dit loon is op grond van het belastingverdrag Nederland-België van 5 juni 2001³ (hierna: het Verdrag) toegewezen aan Nederland.
- 2.3 In 2015 had erflater geen fiscale partner.

¹ ECLI:NLGHSHE:2022:1571.

² ECLI:NL:PHR:2023:440, met gemeenschappelijke bijlage ECLI:NL:PHR:2023:442.

³ Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen van 5 juni 2001, Trb. 2001, 136.

- 2.4 Erflater heeft aangifte voor de inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) in Nederland gedaan als buitenlandse belastingplichtige naar een belastbaar inkomen uit werk en woning in Nederland van € 55.558. Dit inkomen bestaat volgens die aangifte uit het belastbaar loon van € 77.880 verminderd met het saldo van de – forfaitair bepaalde – inkomsten uit eigen woning van € 7.500 en de aftrekbare rente van € 29.822 in verband met de eigenwoningschuld. De aangifte vermeldt verder een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen in Nederland van nihil.
- 2.5 De door de Nederlandse inspecteur (hierna: de Inspecteur) opgelegde aanslag in de IB/PVV voor het jaar 2015, die in deze procedure ter discussie staat, is berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 77.880 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van nihil. De Inspecteur heeft geen rekening gehouden met de, per saldo, negatieve inkomsten uit eigen woning.
- 2.6 Erflater is in België in de heffing van personenbelasting betrokken ter zake van door hem in 2015 genoten inkomen. Het te betalen bedrag aan personenbelasting bedraagt, behoudens toepassing van de woonbonus (zie hierna in 2.11), € 277,64. Bij de berekening van het te betalen bedrag aan personenbelasting is rekening gehouden met belastingvrije sommen waarop erflater in België in 2015 recht had.
- 2.7 Omdat de heffingsbevoegdheid over de looninkomsten van erflater aan Nederland is toegewezen, heeft België bij de heffing van personenbelasting vrijstelling verleend voor deze inkomsten.
- 2.8 België heeft verder personenbelasting geheven over de op forfaitaire wijze vastgestelde inkomsten uit een onroerende zaak in België (hierna: de onroerende zaak) en de inkomsten vastgesteld op een bedrag van € 533. Dit betreft een andere onroerende zaak dan de eigen woning. Nederland heeft geen heffingsbevoegdheid over de inkomsten uit de onroerende zaak.
- 2.9 Daarnaast heeft België personenbelasting geheven over de rente die is uitgekeerd op door erflater in België aangehouden spaarrekeningen. Het gaat om een rentebedrag van € 329,59. Nederland heeft geen heffingsbevoegdheid over deze rente-inkomsten.
- 2.10 Voor het overige zijn in België geen inkomsten van erflater in de heffing van personenbelasting betrokken.
- 2.11 Als gevolg van toepassing van de woonbonus is het in 2015 in België verschuldigde bedrag aan personenbelasting bijgesteld naar nihil. De woonbonus is een faciliteit die wordt verleend aan eigenaren van een in België gelegen eigen woning. Door middel van de woonbonus wordt op forfaitaire wijze rekening gehouden met betaalde rente en kapitaalaflossingen in verband met de financiering van de eigen woning. De

in 2015 maximaal aan erflater te verlenen woonbonus bedroeg € 2.280. Toekenning van de maximale woonbonus leidt tot vermindering van de personenbelasting met € 1.140. Daarvan heeft erflater effectief slechts het hiervoor in 2.6 bedoelde bedrag van € 277,64 kunnen verzilveren. België heeft voor het overige geen fiscale faciliteiten in verband met de eigen woning verleend.

3. De oordelen van het Hof

- 3.1 Voor het Hof was in geschil of erflater in zijn werkstaat Nederland op grond van het Unierecht aanspraak zou kunnen maken op aftrek van negatieve inkomsten uit eigen woning. Tussen partijen was niet in geschil dat erflater niet voldeed aan de voorwaarden om aangemerkt te worden als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige in de zin van artikel 7.8, lid 6, Wet IB 2001. Bovendien was tussen partijen niet in geschil dat, indien het wereldinkomen (exclusief het inkomen uit de eigen woning) naar Nederlandse maatstaven dient te worden berekend, dit inkomen € 134.567 bedraagt, met dien verstande dat dit inkomen voor € 77.880 bestaat uit belastbaar inkomen uit werk en woning en voor € 56.687 uit belastbaar inkomen uit sparen en beleggen. Ten slotte was tussen partijen niet in geschil hoe de aanslag moet worden berekend indien erflater in Nederland aanspraak zou kunnen maken op toepassing van de aftrek van negatieve inkomsten uit eigen woning. Zij hebben ter zitting van de Rechtbank overeenstemming erover bereikt dat erflater in dat geval recht had op een aftrekpost van € 20.042. Zij waren het erover eens dat de aanslag in de IB/PVV, daarvan uitgaande, moet worden verminderd tot een aanslag naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 77.880 minus € 20.042 = € 57.838. Dat is ook het bedrag waarnaar de Rechtbank de aanslag heeft verminderd.
- 3.2 Het Hof is ervan uitgegaan dat een belastingplichtige die binnen de Europese Unie in een ander land dan zijn woonstaat werkt, op grond van het [REDACTED] arrest van het Hof van Justitie⁴ in zijn werkstaat recht heeft op eenzelfde fiscale behandeling als een ingezetene indien hij 90 procent of meer van zijn wereldinkomen buiten de woonstaat verdient, en dat de werkstaat dan verplicht is om volledig rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokkene.
- 3.3 Het Hof verwerpt de benadering van de Inspecteur, die het wereldinkomen van erflater in dit verband had berekend naar Nederlandse maatstaven. Dat zou uitkomen op het hiervoor in 3.1 vermelde bedrag van € 134.567. Dit is aanzienlijk hoger dan het naar Belgisch belastingrecht berekende wereldinkomen, doordat in Nederland het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen in het jaar 2015 op grond van het toenmalige artikel 5.2, lid 1, van

⁴ HvJ 14 februari 1995, [REDACTED] C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31.

de Wet IB 2001 wordt vastgesteld op basis van een forfaitair rendement van 4 procent. Dat zou in dit geval leiden tot het hiervoor in 3.1 vermelde belastbare wereldinkomen uit sparen en beleggen van € 6.687. In die benadering zou erflater ($\text{€ } 77.880 / \text{€ } 134.567$) x 100 procent = ongeveer 58 procent van zijn wereldinkomen in Nederland hebben verdiend. Hij zou dan niet voldoen aan de hiervoor in 3.2 vermelde, door het Hof gehanteerde eis van 90 procent.

- 3.4 Anders dan de Inspecteur is het Hof van oordeel dat het wereldinkomen dient te worden vastgesteld naar de maatstaven van het woonland België en dat vervolgens dient te worden vastgesteld welk gedeelte daarvan ter heffing aan de werkstaat Nederland is toegewezen. Het Hof heeft dit onderbouwd in de onderdelen 8 tot en met 11 van het stappenplan, dat te vinden is in een bijlage bij zijn uitspraak.
- 3.5 In dit geval bedraagt het wereldinkomen naar Belgische maatstaven € 78.762,59. Daarvan is € 77.880 ter heffing aan Nederland toegewezen. Dat is 98,9 procent van dit wereldinkomen. Daarmee staat naar het oordeel van het Hof vast dat sprake is van een „klassieke [REDACTED] situatie”, aangezien erflater aldus gezien 90 procent of meer van zijn wereldinkomen buiten de woonstaat verdiende. De werkstaat is diensgevolge verplicht om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van erflater, waaronder de door hem genoten negatieve inkomsten uit eigen woning, aldus het Hof.
- 3.6 Aan het voorgaande doet volgens het Hof niet af dat de woonstaat reeds gedeeltelijk rekening heeft gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van erflater doordat een woonbonus is verleend, aangezien deze bonus – als gevolg van de beperkte omvang van het Belgische inkomen – niet volledig is toegekend.
- 3.7 Uit het voorgaande volgt dat erflater in Nederland aanspraak kan maken op aftrek van de negatieve inkomsten uit eigen woning, aldus nog steeds het Hof.

4. De tegen de uitspraak van het Hof aangevoerde klachten

De Staatssecretaris heeft beroep in cassatie ingesteld tegen de uitspraak van het Hof. Voor de beantwoording van de vraag of, en zo ja in hoeverre, Nederland rekening dient te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van erflater, moeten volgens de Staatssecretaris het wereldinkomen en het deel daarvan dat in Nederland is verdiend worden vastgesteld naar Nederlandse maatstaven. Aangezien erflater naar Nederlandse maatstaven ongeveer 58 procent van het wereldinkomen in Nederland heeft verdiend (zie hiervoor in 3.3), heeft erflater zijn inkomen niet geheel of nagenoeg geheel in Nederland verdiend. Daarom verschuift de verplichting om

rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie niet van de woonstaat België naar de werkstaat Nederland, aldus de Staatssecretaris.

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 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 eerste twee prejudiciële vragen stellen, die zijn ontleend aan de prejudiciële vragen in de zaak met nummer 22/02362.
- 5.4 De onderhavige zaak onderscheidt zich van de zaak met nummer 22/02362 doordat in de onderhavige zaak tevens de vraag aan de orde is of de werkstaat, voor de beoordeling of en zo ja, in welke mate hij rekening moet houden met de persoonlijke en gezinssituatie, het wereldinkomen en het aan de werkstaat toe te rekenen deel ervan moet bepalen aan de hand van het recht van de werkstaat.
- 5.5 Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie, met name de arresten in de zaken [REDACTED] en [REDACTED] heeft het Hof afgeleid dat aan de hand van het recht van de woonstaat moet worden bepaald of de betrokkene zijn inkomen

⁵ HvJ 1 juli 2004, [REDACTED] C-169/03, ECLI:EU:C:2004:403.

⁶ HvJ 25 januari 2007, [REDACTED], C-329/05, ECLI:EU:C:2007:57.

geheel of nagenoeg geheel buiten de woonstaat verdient.⁷ Die arresten hebben betrekking op de vraag of een niet-ingezetene geen inkomsten van betekenis geniet in de woonstaat. Het is echter niet zeker of die rechtspraak meebrengt dat ook de omvang van de inkomsten in de werkstaat moet worden beoordeeld volgens de fiscale maatstaven van de woonstaat. Zoals de vraag of een niet-ingezetene geen inkomsten van betekenis geniet in de woonstaat volgens het Hof van Justitie moet worden beoordeeld naar de maatstaven van de in dat land geldende fiscale regels,⁸ valt het naar het oordeel van de Hoge Raad ook te verdedigen dat met het oog op de belastingheffing in de werkstaat de omvang van het inkomen dat aldaar is verdiend, moet worden vastgesteld naar de fiscale regels van die staat. Daarvan uitgaande kan verder worden verdedigd dat het tot een zuiverdere vergelijking leidt als de werkstaat bij de berekening welk deel dit inkomen van het wereldinkomen vormt, ook de omvang van het wereldinkomen als noemer van de breuk bepaalt volgens diezelfde wetgeving, dus volgens de wetgeving van de werkstaat. Op die manier wordt de werkstaat niet verplicht zijn belastingheffing af te stemmen op de wetgeving van andere lidstaten.

- 5.6 Daartegenover staat dat het Hof van Justitie de omstandigheid dat de belastingplichtige geen inkomsten van betekenis geniet in zijn woonstaat en hem daardoor geen fiscale voordelen kan toekennen, blijkbaar ziet als een gevolg van het feit dat de betrokkene het grootste deel van zijn inkomen buiten de woonstaat verdient⁹. Dat zou ervoor kunnen pleiten om beide kwesties – de absolute omvang van het inkomen in de woonstaat en de relatieve omvang van het inkomen in de werkstaat – naar hetzelfde recht te beoordelen, namelijk dat van de woonstaat. Daartegen valt weer in te brengen dat deze (veronderstelde) gevolgtrekking in de rechtspraak van het Hof van Justitie vermoedelijk is gebaseerd op de veronderstelling dat beide landen dezelfde maatstaf hanteren ter bepaling van de omvang van het inkomen, zodat deze rechtspraak geen antwoord geeft op de vraag hoe de omvang van het inkomen moet worden bepaald wanneer – zoals [in] dit geval – de betrokken wetgevingen op dit punt uiteenlopen. Welke wetgeving in zo'n geval bepalend is, wordt naar het oordeel van de Hoge Raad ook uit de overige rechtspraak van het Hof van Justitie niet duidelijk. Daarbij moet nog worden opgemerkt dat evenmin duidelijk is in hoeverre de relatieve omvang van het inkomen in de werkstaat in dit verband (nog) wel van belang is, en of niet centraal zou moeten staan of, en zo ja in hoeverre, de

⁷ Punt 10 van het stappenplan bij de uitspraak van het Hof.

⁸ HvJ 1 juli 2004, [REDACTED] C-169/03, ECLI:EU:C:2004:403, en HvJ 25 januari 2007, [REDACTED] C-329/05, ECLI:EU:C:2007:57.

⁹ HvJ 14 februari 1995, [REDACTED] C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, punt 36; HvJ 11 augustus 1995, [REDACTED] C-80/94, ECLI:EU:C:1995:271, punt 20; HvJ 28 februari 2013, [REDACTED] C-425/11, ECLI:EU:C:2013:121, punt 47; HvJ 12 december 2013, [REDACTED] C-303/12, ECLI:EU:C:2013:822, punten 43 en 44.

belastingplichtige fiscale faciliteiten in zijn woonstaat mist doordat hij in het buitenland is gaan werken.¹⁰

- 5.7 Indien de relatieve omvang van het inkomen in de werkstaat relevant is, is het bovendien de vraag of daarbij alleen het arbeidsinkomen in aanmerking moet worden genomen of ook ander inkomen, zoals in dit geval vermogensinkomsten (naar Nederlandse maatstaven: belastbare inkomsten uit sparen en beleggen). Beoordeling op basis van het gehele inkomen lijkt de Hoge Raad de juiste benadering, aangezien ook andere inkomsten dan arbeidsinkomsten ruimte kunnen bieden voor fiscale tegemoetkomingen in de woonstaat met het oog op de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokkene. De rechtspraak van het Hof van Justitie biedt hierover echter geen uitsluitsel. In de arresten [REDACTED] en [REDACTED] maakte het Hof van Justitie in dit verband alleen melding van inkomsten uit arbeid. Daarentegen sprak het Hof in de zaken X¹³ en [REDACTED] over het belangrijkste deel van zijn inkomen, zonder een beperking aan te brengen tot inkomsten uit arbeid. En in het arrest in de zaken [REDACTED] en [REDACTED] komen beide formuleringen voor.¹⁵
- 5.8 Gelet op hetgeen hiervoor in 5.5, 5.6 en 5.7 is overwogen, is het niet buiten redelijke twijfel hoe de hiervoor in 5.4 vermelde vraag moet worden beantwoord. De Hoge Raad zal daarom op de voet van artikel 267 VWEU de in onderdeel 6 weergegeven derde en vierde prejudiciële vraag stellen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie. De Hoge Raad gaat ervan uit dat het in dit geval gaat om de vrijheid van vestiging, aangezien erflater bestuurder en middellijk enig aandeelhouder was van de vennootschap waarvoor hij werkte.¹⁶

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:

¹⁰ Vgl. rechtsoverweging 544 van het aangehecht arrest in de zaak 22/02362, ECLI:NL:HR:2025:889.

¹¹ HvJ 14 februari 1995, [REDACTED] C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, punt 47.

¹² HvJ 1 juli 2004, [REDACTED] C-169/03, ECLI:EU:C:2004:403, punt 17.

¹³ HvJ 9 februari 2017, X, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102, punt 38.

¹⁴ HvJ 18 juni 2015, [REDACTED] C-9/14, ECLI:EU:C:2015:406, punt 30.

¹⁵ HvJ 18 juli 2007, [REDACTED] en [REDACTED] C-182/06, ECLI:EU:C:2007:452, punten 30 en 31.

¹⁶ HvJ 27 juni 1996, [REDACTED] C-107/94, ECLI:EU:C:1996:251.

1. Moet artikel 49 VWEU aldus worden uitgelegd dat een niet-ingezetene 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. Moet bij de beantwoording van vraag 1 aan de hand van het recht van de woonstaat dan wel de werkstaat worden bepaald welk deel van zijn totale inkomen (het wereldinkomen) de niet-ingezetene in de werkstaat heeft verworven?
4. Gaat het bij de beantwoording van vraag 1 alleen om arbeidsinkomsten, of moeten ook andere soorten inkomsten, zoals inkomsten uit sparen en beleggen, daarbij in de beoordeling worden betrokken?

[Slotformule] [OMISSIS]

Bijlagen

- de tekst van artikel 5.2, lid 1, Wet IB 2001, en
- een geanonimiseerde kopie van het arrest in de zaak met nummer 22/02362.

Bijlagen

1. Artikel 5.2 van de Wet IB 2001, voor zover van belang:¹⁷

„1. Het voordeel uit sparen en beleggen wordt gesteld op 4 % (forfaitair rendement) van de grondslag sparen en beleggen. De grondslag sparen en beleggen is de rendementsgrondslag aan het begin van het kalenderjaar (peildatum) voor zover die rendementsgrondslag meer bedraagt dan het heffingvrije vermogen.

(...)”

[Handtekeningen]

¹⁷ Stb. 2000, 215, laatst gewijzigd bij Stb. 2010, 871.

[OMISSIS]