



Datum van inontvangstneming : 26/09/2025

Geanonimiseerde versie

C-494/25 – 1

Zaak C-494/25 [Reintkamp]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:

BM

Verwerende partij:

Staatssecretaris van Financiën

HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

BELASTINGKAMER

Nummer 22/02362

Datum 18 juli 2025

ARREST

in de zaak van

BM (hierna: belanghebbende)

tegen

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

de STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

op het door zowel belanghebbende als de Staatssecretaris ingestelde beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch van 18 mei 2022, nrs. 20/00549 en 21/00429¹, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant (nr. BRE 19/2337) en op het hoger beroep van de Inspecteur tegen een uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant (nr. BRE 20/4763) betreffende de aan belanghebbende voor de jaren 2015 en 2016 opgelegde aanslagen in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen.

1. Geding in cassatie

- 1.1 Zowel belanghebbende [OMISSIS] als 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 (hierna: het Hof van Justitie) voorleggen van prejudiciële vragen.² [Procesverloop] [OMISSIS]
- 1.3 [OMISSIS]

2. Uitgangspunten in cassatie

- 2.1 Belanghebbende is alleenstaand en was in 2015 en 2016 woonachtig in Frankrijk.
- 2.2 Hij ontving in die jaren een ouderdomspensioen op grond van de Nederlandse Algemene Ouderdomswet (hierna: AOW). De bevoegdheid tot belastingheffing over dit ouderdomspensioen komt op grond van het Belastingverdrag Nederland-Frankrijk van 16 maart 1973³ (hierna: het Verdrag) toe aan Frankrijk. Verder ontving belanghebbende in deze jaren een ouderdomspensioen van de Nederlandse Stichting Pensioenfonds ABP. De bevoegdheid tot belastingheffing over dit pensioen komt op grond van het Verdrag toe aan Nederland.

¹ ECLI:NL:GHSHE;2022:1569.

² ECLI:NL:PHR:2023:441, 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 van 16 maart 1973, Trb. 1973, 83, laatstelijk gewijzigd op 24 juli 2005, Trb. 2004, 150.

- 2.3 Belanghebbende is eigenaar van een eigen woning in Frankrijk. In verband met de financiering van die woning betaalde hij in deze jaren hypotheekrente.
- 2.4 Belanghebbende heeft voor de Nederlandse belastingheffing aangifte voor de inkomstenbelasting gedaan naar de volgende belastbare inkomens uit werk en woning:

	2015	2016
AOW-uitkeringen SVB	€ 13.341	€ 13.676
Pensioeninkomsten	€31.959	€ 31.959
Stichting Pensioenfonds ABP		
Eigenwoningforfait	€ 1.800	€ 1.800
Hypotheekrenteafrek	-/- € 6.706	-/- € 6.483
Onderhoudsverplichtingen (alimentatie)	-/- €4.618	-/-€ 4.618
Specifieke zorgkosten	-/-€ 1.589	-/- € 885
Elders belast	-/-€ 13.341	-/-€ 13.676
Belastbaar inkomen uit werk en woning	€20.846	€21.773

Belanghebbende heeft daarbij vermeld dat hij kan worden aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige als bedoeld in artikel 7.8, lid 8, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: de Wet IB 2001) en dus in aanmerking komt voor de aftrek van hypotheekrente, onderhoudsverplichtingen, specifieke zorgkosten en voor heffingskortingen.

- 2.5 De Inspecteur is bij de vaststelling van de aanslagen afgeweken van de aangiften. De Inspecteur heeft belanghebbende niet als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige aangemerkt. De aanslagen zijn vastgesteld naar de volgende belastbare inkomens uit werk en woning:

	2015	2016
AOW-uitkeringen SVB	€13.341	€13.676
Pensioeninkomsten	€ 31.959	€ 31.959
Stichting Pensioenfonds ABP		
Elders belast	-/-€ 13.341	-/-€ 13.676
Belastbaar inkomen uit werk en woning	€31.959	€31.959

- 2.6 In Frankrijk is belanghebbende voor 2015 en 2016 geen inkomstenbelasting verschuldigd. Het inkomen van belanghebbende waarover Frankrijk op grond van het Verdrag belasting mag heffen, is onvoldoende om alle in

Frankrijk geldende tegemoetkomingen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te kunnen nemen.

3. De oordelen van het Hof

- 3.1 Voor het Hof was in geschil of ten aanzien van belanghebbende bij het berekenen van de aanslagen rekening dient te worden gehouden met zijn persoonlijke en gezinssituatie, en hij daarom recht heeft op aftrek van negatieve inkomsten uit zijn eigen woning, persoonsgebonden aftrek (in dit geval alimentatie en specifieke zorgkosten), en op toepassing van het inkomstenbelastingdeel van een aantal heffingskortingen (de algemene heffingskorting, de ouderenkorting en de aanvullende alleenstaande ouderenkorting). Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat hiermee rekening moet worden gehouden (i) omdat hij kan worden aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige in de zin van artikel 7.8, lid 8, van de Wet IB 2001, in samenhang gelezen met artikel 21bis, lid 1, van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 (hierna: het UBIB 2001), en, zo niet, (ii) omdat hij (rechtstreeks) een recht op persoonlijke tegemoetkomingen ontleent aan het Unierecht.
- 3.2 Tussen partijen was niet in geschil dat belanghebbende niet als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige kan worden aangemerkt op grond van artikel 7.8, lid 6, van de Wet IB 2001. Partijen zijn verdeeld over de vraag of belanghebbende toch als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige kan worden aangemerkt op grond van artikel 7.8, lid 8, van de Wet IB 2001, in samenhang gelezen met artikel 21bis van het UBIB 2001, waarin een uitbreiding van dit begrip is opgenomen. Niet in geschil is dat is voldaan aan de voorwaarden van artikel 21bis, lid 1, letters a en b, van het UBIB 2001. Tussen partijen was voor het Hof op dit punt uitsluitend de toepassing van letter c van deze bepaling in geschil, en meer in het bijzonder of belanghebbende aannemelijk heeft gemaakt dat hij wegens de geringe hoogte van zijn inkomen in de woonstaat Frankrijk geen inkomstenbelasting is verschuldigd. De Inspecteur heeft gesteld dat het bij de toepassing van artikel 21bis, lid 1, letter c, van het UBIB 2001 erom gaat dat geen inkomstenbelasting is verschuldigd in de woonstaat Frankrijk uitgaande van het wereldinkomen zonder rekening te houden met een tegemoetkoming ter voorkoming van dubbele belasting in dat land.
- 3.3 Het Hof verwijst in dit verband naar de toelichting van de besluitgever bij de invoering van artikel 21bis van het UBIB 2001 (hierna: de Toelichting), waaruit volgt dat met deze bepaling uitvoering wordt gegeven aan de uitspraak van het Hof van Justitie in de zaak Commissie tegen Estland (hierna: het Commissie/Estland-arrest)⁴. In de Toelichting wordt onder meer opgemerkt dat in het geval een gepensioneerde buitenlandse

⁴ HvJ 10 mei 2012, Commissie tegen Estland, C-39/10, ECLI:EU:C:2012:282.

belastingplichtige met een klein pensioen wegens de geringe hoogte van zijn inkomen geen belasting is verschuldigd in zijn woonstaat, hij wordt aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige mits ook aan de overige voorwaarden wordt voldaan. Aan voornoemde eis wordt voldaan indien het wereldwijde inkomen van de buitenlandse belastingplichtige dermate laag is dat in de woonstaat geen inkomstenbelasting is verschuldigd als gevolg van regelingen van dat land die als doel hebben om een bepaald minimuminkomen buiten de belastingheffing te laten. Daarbij wordt in de Toelichting opgemerkt dat daaronder niet valt de situatie waarin de belastingplichtige in de woonstaat geen belasting is verschuldigd door de toepassing van regels ter voorkoming van dubbele belasting, terwijl zonder de toepassing van deze regels wel belasting zou zijn verschuldigd.

3.4 Artikel 7.8 van de Wet IB 2001 en artikel 21bis van het UBIB 2001 moeten volgens het Hof worden uitgelegd met inachtneming van het Unierecht. Zoals de Wet IB 2001 ook uitdrukkelijk bepaalt, moet een belastingplichtige naar het oordeel van het Hof worden aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige indien Nederland onder het Unierecht is gehouden om rekening te houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie. Indien het Unierecht noopt tot een verdergaande tegemoetkoming dan is voorzien in de Toelichting, dient aan het Unierecht voorrang te worden gegeven en dient de beperking die volgt uit de Toelichting buiten toepassing te blijven. De vraag is dan ook of de wetgever met artikel 21bis van het UBIB 2001, in samenhang gelezen met de Toelichting, het Unierecht wel op de juiste wijze heeft geïmplementeerd, aldus het Hof.

3.5 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 woonlidstaat 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.”

3.6 Het Hof heeft dit stappenplan voor de situatie van belanghebbende als volgt uitgewerkt. Belanghebbende voldoet niet aan het zogenoemde 90 %-criterium (eerste stap). Vast staat dat het in Frankrijk belastbare inkomen van belanghebbende onvoldoende is om alle in Frankrijk geldende tegemoetkomingen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen (tweede stap). Volgens het Hof moet Nederland daarom als voormalige werkstaat (hierna verder aan te duiden als werkstaat) de volgens zijn wetgeving geldende tegemoetkomingen deels aan belanghebbende verlenen aan de hand van de volgende breuk: belast inkomen in de werkstaat / wereldinkomen.

3.7 Voor het jaar 2015 zou het voorgaande met zich brengen dat de aanslag in de inkomstenbelasting wordt verminderd tot een aanslag berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 24.118. Rekening houdende met een volgens diezelfde breuk berekend deel van het bedrag aan heffingskortingen voor de inkomstenbelasting, wat neerkomt op een bedrag van € 807, zou belanghebbende over dat jaar een bedrag aan inkomstenbelasting zijn verschuldigd van € 1.443 (derde stap), aldus het Hof.

De tegemoetkoming wordt naar het oordeel van het Hof echter begrensd door het bedrag aan inkomstenbelasting dat een ingezetene van Nederland zou zijn verschuldigd die in overigens vergelijkbare omstandigheden als belanghebbende verkeert (vierde stap). Voor die ingezetene zou in dat geval een aanslag in de inkomstenbelasting voor het jaar 2015 worden vastgesteld naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 34.187, waarbij rekening wordt gehouden met een bedrag aan heffingskortingen van € 1.090. Dat resulteert in een bedrag aan inkomstenbelasting van € 2.722. De aanslag in de inkomstenbelasting voor het jaar 2015 is vastgesteld naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 31.959 en op een bedrag aan verschuldigde inkomstenbelasting van € 3.335. Dat betekent dat deze aanslag in de inkomstenbelasting voor het jaar 2015 te hoog is vastgesteld en moet worden verminderd van € 3.335 tot € 2.722, zodat een bedrag van

€ 613 als tegemoetkoming in verband met de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking wordt genomen.

- 3.8 Voor het jaar 2016 heeft het Hof het stappenplan op dezelfde wijze uitgewerkt. Een en ander leidt er toe dat belanghebbendes aanslag in de inkomstenbelasting voor het jaar 2016 zou moeten worden verminderd tot een aanslag berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 24.825, waarbij rekening wordt gehouden met een bedrag aan heffingskortingen van € 835, wat resulteert in een bedrag aan verschuldigde inkomstenbelasting van € 1.438 (derde stap). Omdat het bedrag aan inkomstenbelasting dat een ingezetene van Nederland in overigens gelijke omstandigheden is verschuldigd, meer bedraagt, komt belanghebbende voor het jaar 2016 op grond van de vierde stap niet in aanmerking voor een tegemoetkoming in verband met de persoonlijke en gezinssituatie, aldus het Hof.

4. De tegen de uitspraak van het Hof aangevoerde klachten

- 4.1. Zowel belanghebbende als de Staatssecretaris heeft beroep in cassatie ingesteld tegen de uitspraak van het Hof.
- 4.2 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.
- 4.3.1 Belanghebbende klaagt in de eerste plaats erover dat het Hof niet heeft beslist of artikel 21bis van het UBIB 2001 van toepassing is en of hij op grond daarvan kan worden aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige, zoals door hem in hoger beroep bepleit.
- 4.3.2 Verder komt belanghebbende in cassatie op tegen de mate waarin het Hof rekening heeft gehouden met de belastingvoordelen die hij in zijn woonstaat

Frankrijk heeft genoten. Volgens belanghebbende mag Nederland bij het toekennen van belastingvoordelen op grond van de persoonlijke en gezinssituatie van een niet-ingezetene slechts rekening houden met in de woonstaat toegekende vergelijkbare voordelen, en dient Nederland andere belastingvoordelen met het oog op de persoonlijke en gezinssituatie voor het geheel toe te kennen (door belanghebbende aangeduid als een soort-voor-soortbenadering).

4.3.3 Verder dient de door het Hof toegepaste „drukvergelijking” in de vierde stap van het stappenplan, waarmee de tegemoetkomingen in de werkstaat aan een maximum worden gebonden, volgens belanghebbende achterwege te blijven. Indien niettemin een drukvergelijking moet plaatsvinden, dient volgens hem een vergelijking te worden gemaakt met de belastingdruk van een ingezetene van werkstaat Nederland van wie een gelijk deel van zijn inkomsten is onderworpen aan de heffing in Frankrijk als bij belanghebbende.

4.3.4 Tot slot betoogt belanghebbende dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat de algemene heffingskorting is aan te merken als een tegemoetkoming in verband met de persoonlijke en gezinssituatie.

5. Beoordeling van de klachten

Inleiding

5.1.1 De hiervoor in 4.2 en 4.3 bedoelde klachten stellen de vraag aan de orde 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 bovendien de vraag aan de orde in welke mate Nederland die voordelen als werkstaat dient toe te kennen.

5.1.2 De Hoge Raad gaat hierna eerst in op de tegemoetkomingen op basis van het nationale recht (zie hierna in 5.2) en daarna op de tegemoetkomingen op basis van het Unierecht (zie hierna in 5.3 en volgende). De Hoge Raad merkt ter informatie van het Hof van Justitie op dat deze zaak er een is van diverse bij de Hoge Raad aanhangig gemaakte zaken waarin de hiervoor in 5.1.1 bedoelde vragen aan de orde zijn.

Tegemoetkomingen op basis van nationaal recht

5.2.1 Per 1 januari 2015 is de regeling voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen opgenomen in artikel 7.8 van de Wet IB 2001. Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen wonen weliswaar niet in Nederland, maar hebben in beginsel recht op dezelfde persoonlijke tegemoetkomingen als binnenlandse belastingplichtigen (ingezetenen van Nederland). Artikel 7.8, lid 6, van de Wet IB 2001 bepaalt, voor zover in deze zaak van belang, dat als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige wordt aangemerkt een persoon die als inwoner van een andere lidstaat van de Europese Unie in de belastingheffing van die andere lidstaat wordt betrokken, en van wie het inkomen geheel of nagenoeg geheel aan de heffing van inkomstenbelasting of loonbelasting in Nederland is onderworpen. Onder „geheel of nagenoeg geheel” wordt verstaan ten minste 90 procent.⁵ Met het criterium „geheel of nagenoeg geheel” heeft de wetgever beoogd aan te sluiten bij het [REDACTED] arrest van het Hof van Justitie (HvJ 14 februari 1995, [REDACTED] C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31; hierna: het [REDACTED] arrest).⁶

5.2.2 Artikel 7.8, lid 8, van de Wet IB 2001, in samenhang gelezen met artikel 21bis, lid 1, van het UBIB 2001, breidt het begrip kwalificerende buitenlandse belastingplichtige uit. Op grond van het eerste lid van dit laatste artikel wordt mede als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige aangemerkt: een belastingplichtige die (i) inwoner is van een andere lidstaat van de EU, (ii) pensioen, lijfrente of een soortgelijke uitkering geniet, en (iii) onder overlegging van een inkomensverklaring van de belastingautoriteit van zijn woonstaat aannemelijk maakt dat hij in zijn woonstaat geen belasting is verschuldigd vanwege de geringe hoogte van zijn inkomen. Volgens de Toelichting wordt aan deze laatste eis voldaan indien het wereldwijde inkomen van de buitenlandse belastingplichtige dermate laag is dat in de woonstaat geen inkomstenbelasting is verschuldigd als gevolg van regelingen van dat land die als doel hebben om een bepaald minimuminkomen buiten de belastingheffing te laten.⁷ Het gaat hierbij bijvoorbeeld om een belastingvrije som. Onder de bepaling valt volgens de Toelichting niet de situatie waarin de belastingplichtige in de woonstaat geen belasting is verschuldigd door de toepassing van regels ter voorkoming van dubbele belasting, terwijl zonder de toepassing van deze regels wel belasting zou zijn verschuldigd.⁸

5.2.3 Enkel naar nationaal recht beoordeeld, zou artikel 21bis, lid 1, van het UBIB 2001 moeten worden uitgelegd in overeenstemming met de Toelichting, en

⁵ Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr 3, blz. 24.

⁶ Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr, 3, blz. 23.

⁷ Besluit van 17 december 2014 tot wijziging van enige uitvoeringsbesluiten op het gebied van belastingen en toeslagen, Stb. 2014, 579, blz. 19.

⁸ Vgl ook hiervoor in 3.3.

zou belanghebbende niet voldoen aan de eis uit die bepaling dat hij in zijn woonstaat geen belasting is verschuldigd vanwege de geringe hoogte van zijn inkomen.

5.2.4 Naar het Hof terecht heeft aangenomen, moet de nationale wettelijke regeling over kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen echter worden uitgelegd in overeenstemming met het Unierecht, en brengt dit mee dat een belastingplichtige moet worden aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige indien Nederland onder het Unierecht is gehouden om rekening te houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie. Hetzelfde geldt indien een uitleg van de nationale wet in overeenstemming met het Unierecht niet tot een met het Unierecht te verenigen oplossing zou leiden, omdat de rechter de nationale regeling dan op grond van rechtstreekse toepassing en voorrang van het Unierecht in zoverre buiten toepassing zou moeten laten. De Hoge Raad dient daarom na te gaan of Nederland in een geval als dit op grond van het Unierecht als werkstaat gehouden is met die situatie rekening te houden.

5.2.5 Indien een belastingplichtige is aan te merken als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige houdt Nederland in beginsel volledig rekening met de persoonlijke en gezinssituatie. Dat gebeurt echter niet voor zover in de woonstaat met de persoonlijke en gezinssituatie al rekening kan worden gehouden (artikel 7.8, lid 4, van de Wet IB 2001). Ook deze regeling dient te worden uitgelegd in overeenstemming met het Unierecht.

5.2.6 De toetsing aan het Unierecht zal plaatsvinden in de onderdelen 5.3 tot en met 5.7 hierna.

Tegemoetkomingen op basis van het Unierecht – uitgangspunten

5.3.1 Een niet-ingezetene kan onder bepaalde voorwaarden een recht op fiscale tegemoetkomingen met het oog op de persoonlijke en gezinssituatie ontlenen aan het Unierecht. Dit volgt uit het [REDACTED] arrest en de daarop voortbouwende rechtspraak van het Hof van Justitie. Deze rechtspraak is gebaseerd op bepalingen in (thans) het VWEU over het vrije verkeer van werknemers en zelfstandigen die een verbod van discriminatie op grond van nationaliteit inhouden, zoals het in dit geval toepasselijke artikel 45 VWEU, dat betrekking heeft op het vrije verkeer van werknemers binnen de Unie.

5.3.2 Van discriminatie kan slechts sprake zijn wanneer op vergelijkbare situaties verschillende regels of op verschillende situaties dezelfde regels worden toegepast. Voor de directe belastingen bevinden ingezetenen en niet-ingezetenen zich volgens het [REDACTED] arrest in de regel niet in vergelijkbare situaties, aangezien het inkomen dat een niet-ingezetene op het grondgebied van een lidstaat verwerft meestal slechts een deel is van zijn totale inkomen, waarvan het zwaartepunt is geconcentreerd op de plaats waar hij woont, en de persoonlijke draagkracht van een niet-ingezetene

gemakkelijker kan worden beoordeeld op de plaats waar hij het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft.⁹

5.3.3 Het is daarom volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie in beginsel de woonstaat die de belastingplichtige alle aan zijn persoonlijke en gezinssituatie verbonden fiscale voordelen moet toekennen.¹⁰ Wanneer een lidstaat niet-ingezetenen niet in aanmerking laat komen voor belastingvoordelen met het oog op hun persoonlijke en gezinssituatie, welke voordelen hij wel aan ingezetenen verleent, is dat onderscheid volgens die rechtspraak dan ook in de regel niet discriminerend, aangezien deze twee categorieën belastingplichtigen zich – gelet op hetgeen hiervoor in 5.3.2 is vermeld – niet in een vergelijkbare situatie bevinden.¹¹

5.3.4 Dit is anders in een geval waarin (i) de niet-ingezetene – werknemer of zelfstandige – geen inkomsten van betekenis geniet in de woonstaat, beoordeeld naar de maatstaven van de in dat land geldende fiscale regels,¹² en (ii) in een andere lidstaat (de werkstaat) het grootste deel van zijn belastbaar inkomen verwerft, met als gevolg dat de woonstaat hem niet de voordelen kan toekennen die voortvloeien uit het in aanmerking nemen van zijn persoonlijke en gezinssituatie.¹³

5.3.5 Voor het antwoord op de vraag of het inkomen is verdiend in de woonstaat of in de werkstaat, gaat de Hoge Raad ervan uit dat niet voor redelijke twijfel vatbaar is dat daarbij geen rekening mag worden gehouden met inkomen waarover de desbetreffende staat geen belasting mag heffen op grond van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting.¹⁴

5.3.6 In een geval als hiervoor in 5.3.4 bedoeld, wordt de niet-ingezetene gediscrimineerd indien de werkstaat hem evenmin de voordelen toekent die voortvloeien uit het in aanmerking nemen van zijn persoonlijke en gezinssituatie. De discriminatie is dan gelegen in de omstandigheid dat in de woonstaat noch in de werkstaat rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van een niet-ingezetene die het grootste deel

⁹ HvJ 14 februari 1995, [REDACTED] C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, punten 31 en 32.

¹⁰ HvJ 12 december 2002, [REDACTED] C-385/00, ECLI:EU:C:2002:750, punt 90.

¹¹ HvJ 14 februari 1995, [REDACTED] C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, punt 34.

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

¹³ 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.

¹⁴ Vgl HvJ 9 februari 2017, X, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102, punt 49.

van zijn belastbare inkomen verwerft in een andere staat dan zijn woonstaat.¹⁵

5.3.7 Om die discriminatie te vermijden moet de werkstaat in deze gevallen niet-ingezetenen fiscaal behandelen als ingezetenen, en moet die staat hun dus de belastingvoordelen toekennen waarin zijn nationale wetgeving¹⁶ voorziet ten aanzien van ingezetenen met het oog op hun persoonlijke en gezinssituatie.¹⁷ Indien sprake is van meer werklidstaten, dienen de werklidstaten dit te doen naar evenredigheid met het aandeel van het totale inkomen dat de betrokkene op het grondgebied van elk van de werkstaten verdient.¹⁸

5.3.8 Het doel van deze rechtspraak van het Hof van Justitie is dat de betrokken belastingplichtigen wordt verzekerd dat hun gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen.¹⁹

5.3.9 Deze rechtspraak strekt zich uit tot alle belastingvoordelen die verband houden met de fiscale draagkracht van een niet-ingezetene, waarvan diens persoonlijke en gezinssituatie in de zin van het [REDACTED] arrest deel uitmaakt, en die in de woonstaat noch in de werkstaat van een werknemer worden verleend.²⁰ Daartoe behoren, voor zover in deze zaak van belang, de algemene heffingskorting, de ouderenkorting en de aanvullende alleenstaande ouderenkorting,²¹ de aftrek van negatieve inkomsten uit een eigen woning,²² alimentatie²³ en specifieke zorgkosten.

Tegemoetkomingen op basis van het Unierecht – punten van twijfel

5.4.1 Uit de hiervoor in 5.3 besproken rechtspraak van het Hof van Justitie kan niet buiten redelijke twijfel worden afgeleid welk deel van zijn belastbaar

¹⁵ HvJ 14 februari 1995, [REDACTED] C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, punt 38.

¹⁶ Zie HvJ 9 februari 2017, X, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102, punt 48.

¹⁷ Vgl. HvJ 10 mei 2012, Commissie tegen Estland, C-39/10, ECLI:EU:C:2012:282, punt 52.

¹⁸ HvJ 9 februari 2017, X, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102.

¹⁹ HvJ 12 december 2002, [REDACTED] C-385/00, ECLI:EU:C:2002:750, punt 101.

²⁰ HvJ 18 juli 2007, [REDACTED], C-182/06, ECLI:EU:C:2007:452, punt 34, en HvJ 18 juni 2015, [REDACTED], C-9/14, ECLI:EU:C:2015:406, punt 27.

²¹ Zie punt 5.2 van de conclusie van de Advocaat-Generaal Vgl. ook HvJ 12 december 2002, [REDACTED] C-385/00, ECLI:EU:C:2002:750, punt 110, en HvJ 1 juli 2004, [REDACTED] C-169/03, ECLI:EU:C:2004:403, punt 19.

²² HvJ 16 oktober 2008 [REDACTED], C-527/06, ECLI:EU:C:2008:566, punten 63 tot en met 68.

²³ HvJ 12 december 2002, [REDACTED], C-385/00, ECLI:EU:C:2002:750, en HvJ 10 maart 2022, Commissie tegen België, C-60/21, ECLI:EU:C:2022:172.

inkomen een werknemer moet verwerven in een andere lidstaat dan zijn woonstaat (de werkstaat) om een uitzondering te kunnen aannemen op de hoofdregel dat ingezetenen en niet-ingezetenen belastingplichtigen zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden. Het Hof is in deze zaak in zijn stappenplan (punt 11) ervan uitgegaan dat van vergelijkbaarheid in beginsel eerst sprake is indien een belastingplichtige 90 procent of meer van zijn wereldinkomen buiten de woonlidstaat verdient. De Nederlandse wetgever is bij de totstandkoming van artikel 7.8 van de Wet IB 2001 zonder meer ervan uitgegaan dat uit het arrest [REDACTED] van het Hof van Justitie²⁴ volgt dat het criterium is of een werknemer zijn inkomen „geheel of nagenoeg geheel” in de werkstaat verdient, en dat dit criterium mag worden ingevuld als „ten minste 90 procent”.²⁵ Het percentage van 90 is door het Hof van Justitie echter nooit met zoveel woorden als norm geformuleerd. De niet-bindende aanbeveling 94/79/EG van de Commissie²⁶ hanteert een lager percentage, en bepaalt in artikel 2, lid 2, dat de lidstaten de inkomsten van niet-ingezetenen natuurlijke personen niet zwaarder mogen belasten dan die van ingezetenen, wanneer de inkomsten die belastbaar zijn in de lidstaat waarvan de natuurlijke persoon niet-ingezetene is, minstens 75 procent van het totale belastbare inkomen van deze persoon in het belastingjaar bedragen. In het Commissie/Estland-arrest aanvaardde het Hof van Justitie de mogelijkheid dat de werkstaat de verantwoordelijkheid moet overnemen bij een inkomen in die staat van minder dan 90 procent van het wereldinkomen. Het Hof van Justitie besliste namelijk dat de werkstaat Estland in dat geval op grond van (thans) artikel 45 VWEU belastingverminderingen had moeten verlenen met het oog op de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokkene, die slechts circa 50 procent van haar totale inkomen in Estland verwierf en de rest in haar woonstaat (Finland).²⁷

5.4.2 Bovendien is niet duidelijk of, en zo ja, in welke gevallen het criterium met betrekking tot het inkomen in de werkstaat „geheel of nagenoeg geheel” moet zijn. Het Hof van Justitie heeft die maatstaf een aantal keren gehanteerd met betrekking tot het gezinsinkomen,²⁸ maar heeft aan de

²⁴ HvJ 14 september 1999, [REDACTED] C-391/97, ECLI:EU:C:1999:409.

²⁵ Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 3, blz. 23.

²⁶ 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 (PB 1994, L 39, blz. 22).

²⁷ HvJ 10 mei 2012, Commissie tegen Estland, C-39/10, ECLI:EU:C:2012:282.

²⁸ Zie naast het arrest HvJ 14 september 1999, [REDACTED] C-391/97, ECLI:EU:C:1999:409 ook HvJ 12 december 2012, [REDACTED] C-385/00, ECLI:EU:C:2002:750, punt 89.

andere kant in verschillende arresten met betrekking tot de belastingplichtige zelf als maatstaf „het grootste deel van zijn belastbaar inkomen” gebruikt.²⁹

5.4.3 Verder is het de vraag of wel een relatieve (procentuele) ondergrens moet worden gehanteerd met betrekking tot het inkomen dat in de werkstaat is verdiend. Voor een verschuiving van de verantwoordelijkheid naar de werkstaat is volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie namelijk het beslissende criterium of de belastinggrondslag in de woonstaat niet toereikend is om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige, terwijl met die situatie elders wel rekening kan worden gehouden omdat de belanghebbende daar voldoende inkomen ontvangt.³⁰ Dat was ook de reden waarom het Hof van Justitie in het Commissie/Estland-arrest aannam dat de verantwoordelijkheid op de werkstaat rustte. In dat geval kon de betrokkene in haar woonstaat volgens de daar geldende wetgeving niet worden belast wegens haar geringe wereldinkomen, waardoor de woonstaat haar draagkracht en persoonlijke en gezinssituatie niet in aanmerking kon nemen. Het Hof van Justitie zag daarom in dat geval aanleiding om af te wijken van het beginsel dat de woonstaat in staat moet zijn om de draagkracht en de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokkene in aanmerking te nemen wanneer bijna 50 procent van de totale inkomsten van de betrokkene in dat land worden verworven.³¹

5.4.4 Aangezien een toereikende belastinggrondslag in de woonstaat dus het beslissende criterium is bij de hiervoor in 5.3.4 onder (ii) omschreven eis, dient zich de vraag aan of aan de relatieve omvang van het inkomen in de werkstaat daarnaast nog wel zelfstandige betekenis toekomt, en zo ja hoe die betekenis zich dan verhoudt tot het criterium van de toereikende belastinggrondslag in de woonstaat. Verdedigd zou kunnen worden dat de relatieve omvang van het inkomen in de werkstaat geen rol (meer) behoort te spelen bij de beoordeling of een niet-ingezetene vergelijkbaar is met een ingezetene. Zelfs wanneer een relatief gering deel van het inkomen van de betrokkene afkomstig is uit de werkstaat, bestaat immers de mogelijkheid dat zijn overige, in de woonstaat verdiende inkomen ontoereikend is om volgens de daar geldende belastingwetgeving rekening te houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie. Indien de relatief geringe omvang van het inkomen in de werkstaat in zo’n geval tot gevolg zou hebben dat de verantwoordelijkheid hiervoor niet op die staat komt te rusten, ook al zou

²⁹ HvJ 14 februari 1995, [niet bekend], C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, punt 36, HvJ 14 september 1999, [niet bekend], C-391/97, ECLI:EU:C:1999:409, punt 27, en HvJ 1 juli 2004, [niet bekend], C-169/03, ECLI:EU:C:2004:403, punt 17.

³⁰ HvJ 9 februari 2017, X, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102, punt 42, en HvJ 15 juli 2021, BJ/België, C-241/20, ECLI:EU:C:2021:605, punt 39.

³¹ HvJ 10 mei 2012, Commissie tegen Estland, C-39/10, ECLI:EU:C:2012:282, punten 54 tot en met 56.

het in die staat verdiende inkomen daartoe wel de ruimte bieden, zou het eindresultaat zijn dat in de woonstaat noch in de werkstaat rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokkene. Daarmee zou het hiervoor in 5.3.8 genoemde doel, dat de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokken belastingplichtigen uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen, niet worden bereikt.

5.4.5 Zoals volgt uit de hiervoor in 2.2 en 2.5 vermelde gegevens, is van het wereldinkomen van belanghebbende in de jaren 2015 en 2016 ongeveer 70 procent in Nederland verdiend, terwijl de overige circa 30 procent belastbaar is in zijn woonstaat Frankrijk. Hij heeft dus niet zijn gehele of nagenoeg zijn gehele belastbare inkomen in de werkstaat verdiend. Gelet op hetgeen hiervoor in 5.4.1 tot en met 5.4.3 is overwogen, is onder die omstandigheden niet zonder meer duidelijk of belanghebbende zich ten opzichte van zijn werkstaat Nederland in een vergelijkbare situatie als een ingezetene bevindt zoals bedoeld in de hiervoor in 5.3 bedoelde rechtspraak van het Hof van Justitie. De Hoge Raad zal daarom op de voet van artikel 267 VWEU de in onderdeel 6 weergegeven eerste prejudiciële vraag stellen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie.

5.5.1 Indien belanghebbende zich ten opzichte van zijn werkstaat Nederland in een vergelijkbare positie bevindt als een ingezetene, is een volgende vraag of Nederland dan gehouden is zijn persoonlijke en gezinssituatie – geheel of gedeeltelijk – in aanmerking te nemen, of dat daartoe alleen aanleiding bestaat indien de belastingplichtige geen inkomsten van betekenis geniet in de woonstaat. Van het inkomen van belanghebbende in zijn woonstaat Frankrijk dat aldaar met inachtneming van het Verdrag mag worden belast, kan niet worden gezegd dat het niet van betekenis is. Het vormt ongeveer 30 procent van het wereldinkomen van belanghebbende, en in Frankrijk is daardoor gedeeltelijk rekening gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van belanghebbende (zie hiervoor in 2.6). In dit verband merkt de Hoge Raad nog op dat uit de bepalingen van het Verdrag niet blijkt dat Frankrijk door dat verdrag wordt ontheven van zijn verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie van op zijn grondgebied wonende belastingplichtigen die hun economische activiteit (gedeeltelijk) in Nederland uitoefenen, voor zijn rekening te nemen.³²

5.5.2 Aan de ene kant kan worden gewezen op de hiervoor in 5.3.4 vermelde arresten van het Hof van Justitie waarin voor gelijkstelling met een ingezetene de eis wordt gesteld dat de betrokkene geen inkomsten van betekenis geniet in de woonstaat. Aan de andere kant sprak het Hof van Justitie in het arrest van 9 februari 2017, X, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102 van „een zodanig gering inkomen dat die staat hem niet de voordelen kan toekennen waarop aanspraak ontstaat wanneer al zijn inkomen en zijn

³² Vgl. HvJ 12 december 2002, [niet bekend], C-385/00, ECLI:EU:C:2002:750, punt 99.

persoonlijke en gezinssituatie in de beschouwing worden betrokken.”³³ Daarvan kan ook sprake zijn indien het inkomen in de woonstaat wel van enige betekenis is. Bovendien zou het weigeren van iedere tegemoetkoming door de werkstaat in de hiervoor in 5.5.1 bedoelde situatie ertoe leiden dat met zijn persoonlijke en gezinssituatie slechts ten dele rekening wordt gehouden, namelijk alleen in de woonstaat voor zover deze daartoe in staat is, gelet op de hoogte van het in dat land met inachtneming van een eventueel toepasselijk belastingverdrag belastbare inkomen van de betrokkene. Daarmee zou niet zijn verzekerd dat de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokken belastingplichtigen uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen, zoals hiervoor in 5.3.8 bedoeld. Om die zekerheid te bieden, zou in gevallen als dit echter wel afstand moeten worden genomen van het uitgangspunt dat het Hof van Justitie in zijn rechtspraak lijkt te hanteren, inhoudende dat slechts één staat, hetzij de woonstaat hetzij de werkstaat, verantwoordelijkheid is om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige. Een verdeling van verantwoordelijkheden tussen die staten zou een afwijking betekenen van dat uitgangspunt.

- 5.5.3 Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie valt niet buiten redelijke twijfel af te leiden hoe de hiervoor in 5.5.1 vermelde vraag moet worden beantwoord.
- 5.6.1 Indien deze vraag bevestigend moet worden beantwoord, en Nederland als werkstaat dus naast de woonstaat Frankrijk rekening moet houden met de persoonlijke en gezinssituatie van een niet-ingezetene als belanghebbende, is vervolgens de vraag in welke mate dit dan moet gebeuren. Hiervoor zijn verschillende oplossingen denkbaar.
- 5.6.2 Zo zou kunnen worden gedacht aan een oplossing waarbij de werkstaat in een geval als dit de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokkene steeds volledig, binnen de grenzen van de belastinggrondslag in die staat, in aanmerking moet nemen. Betoogd zou kunnen worden dat dit volgt uit het arrest van het Hof van Justitie van 15 juli 2021, BJ/België, C-241/20, ECLI:EU:C:2021:605, punt 57, waarin is overwogen dat het in voorkomend geval de werkstaat is die zijn belastingplichtigen ervan dient te verzekeren dat hun persoonlijke en gezinssituatie volledig en naar behoren in aanmerking zal worden genomen. Dat zou echter ertoe leiden dat met de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokkene over het geheel genomen in grotere mate rekening wordt gehouden dan wanneer hij zijn belastbaar inkomen uitsluitend in zijn woonstaat of uitsluitend in zijn werkstaat had genoten. De Hoge Raad betwijfelt of een dergelijk resultaat, waarbij tegemoetkomingen als het ware dubbel worden vergolden, door het Hof van Justitie met het [REDACTED] arrest is beoogd. Het arrest van het Hof van

³³ HvJ 9 februari 2017, X, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102, punt 39.

Justitie van 12 december 2002, [REDACTED] C-385/00, ECLI:EU:C:2002:750 wijst eerder op het tegendeel. In dat arrest overwoog het Hof van Justitie namelijk dat de woonstaat is ontheven van de verplichting om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van een belastingplichtige, indien hij constateert dat een of meer staten waar de betrokkene werkt, dergelijke voordelen verlenen over de door hen belaste inkomsten.³⁴

5.6.3 Een minder vergaande, en volgens de Hoge Raad beter met de strekking van het [REDACTED] arrest overeenstemmende oplossing, zou worden verkregen indien de werkstaat, als hij in een geval als dit gehouden zou zijn om aan de betrokken niet-ingezetene de tegemoetkomingen vanwege diens persoonlijke en gezinssituatie toe te kennen waarin zijn nationale belastingwetgeving voor ingezetenen voorziet, daartoe naast de woonstaat slechts voor een deel zou hoeven over te gaan, daarbij rekening houdend met het feit dat de betrokkene dergelijke fiscale tegemoetkomingen ook in zijn woonstaat kan benutten, zij het niet volledig.

5.6.4 Indien zou worden gekozen voor een gedeeltelijke toekenning van tegemoetkomingen door de werkstaat als hiervoor in 5.6.3 bedoeld, zijn verschillende varianten denkbaar. De Hoge Raad zal hierna een viertal mogelijke varianten bespreken.

5.6.5 Ten eerste is een variant denkbaar waarin de werkstaat een belastingvermindering verleent die gelijk is aan het bedrag aan tegemoetkomingen op grond van de fiscale wetgeving in de woonstaat van de betrokkene dat hij heeft gemist doordat hij daar niet tevens het aan de werkstaat toe te rekenen inkomen heeft verworven.

Het gevolg van deze eerste variant is dat zo nauwkeurig mogelijk rekening wordt gehouden met het fiscale voordeel dat de betrokkene had kunnen krijgen als gevolg van tegemoetkomingen in zijn woonstaat, als hij daar zijn gehele inkomen zou hebben verworven.

Tegen deze variant kan worden ingebracht dat de werkstaat eventuele discriminatie van niet-ingezetenen moet herstellen door hun eenzelfde fiscale behandeling te geven als ingezetenen krijgen op grond van de wetgeving van die staat (zie hiervoor in 5.3.7), en niet door hun (gedeeltelijk) een belastingvoordeel te verlenen dat is gebaseerd op de wetgeving van een andere lidstaat. Het gevolg van het verlenen van een dergelijk aan buitenlands recht ontleend belastingvoordeel kan zijn dat deze niet-ingezetenen ongunstiger worden behandeld dan ingezetenen, maar ook dat zij juist gunstiger worden behandeld.

Verder kan tegen deze variant worden ingebracht dat het recht op vrij verkeer niet verlangt dat de ene lidstaat zich moet aanpassen aan de

³⁴ HvJ 12 december 2002, [REDACTED] C-385/00, ECLI:EU:C:2002:750, punt 100.

wetgeving van een andere. Zo heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat de verdragsbepalingen over het vrije verkeer een lidstaat niet verplichten om zijn belastingregeling aan te passen aan die van een andere lidstaat, teneinde te waarborgen dat in alle situaties de belasting aldus wordt geheven dat alle verschillen als gevolg van de nationale belastingregelingen verdwijnen.³⁵ In dat licht kan worden betoogd dat het [REDACTED] arrest en de daarop voortbouwende rechtspraak van het Hof van Justitie slechts tot doel heeft conflictregels te geven die ter voorkoming van discriminatie bepalen of de woonstaat dan wel de werkstaat de verantwoordelijkheid heeft om de in zijn wetgeving voorkomende fiscale tegemoetkomingen met het oog op de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige te verlenen. In die benadering zou deze rechtspraak dus niet zijn bedoeld om in bepaalde gevallen een gedeelde verantwoordelijkheid van de woon- en de werkstaat voor te schrijven, die noodzakelijkerwijs enige vorm van coördinatie tussen de toepassing van de beide betrokken belastingstelsels vergt. Op goede gronden kan worden betoogd dat een dergelijke coördinatie wetgevende maatregelen vergt, en niet tot de rechtsvormende taak van de rechter behoort.

- 5.6.6 Ten tweede is een variant denkbaar waarin de werkstaat de verschuldigde belasting zodanig berekent dat daarbij een belastingvermindering wordt toegepast die correspondeert met het bedrag van de volledige tegemoetkomingen waarop de betrokkene in die werkstaat recht zou hebben gehad als ingezetene, onder aftrek van het bedrag van de belastingvermindering die hij in zijn woonstaat krijgt als gevolg van de tegemoetkomingen die de woonstaat hem verleent.

Het gevolg van deze variant is dat de belastingplichtige in de betrokken landen tezamen gezien een belastingvermindering krijgt die zo nauwkeurig mogelijk aansluit bij het bedrag van de tegemoetkomingen die ingezetenen van de werkstaat in aanmerking zouden kunnen nemen. De werkstaat verzekert op die manier dat niet-ingezetenen, over het geheel genomen, niet meer belasting betalen dan ingezetenen die overigens in dezelfde omstandigheden verkeren. Dat sluit aan bij het doel van het [REDACTED] arrest en de daarop volgende jurisprudentie van het Hof van Justitie om discriminatie van niet-ingezetenen door de werkstaat te vermijden (zie hiervoor in 5.3.7). Ook tegen deze variant kan worden ingebracht dat het recht op vrij verkeer niet verlangt dat de ene lidstaat zich moet aanpassen aan de belastingwetgeving van een andere (zie hiervoor in 5.6.5).

- 5.6.7 Ten derde is een variant denkbaar waarin de werkstaat de tegemoetkomingen waarop de betrokkene in die staat recht zou hebben

³⁵ Zie HvJ 28 februari 2008, *Deutsche Shell*, C-293/06, ECLI:EU:C:2008:129, punt 43, en HvJ 23 oktober 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, ECLI:EU:C:2008:588, punt 50.

gehad als ingezetene gedeeltelijk verleent, en wel naar rato van de mate waarin de betrokkene de tegemoetkomingen van zijn woonstaat heeft gemist in vergelijking met de situatie waarin hij zijn gehele inkomen in die staat had verworven.

Op deze manier wordt enigszins, maar minder nauwkeurig dan in de eerste variant, aangesloten bij het fiscale voordeel dat de betrokkene had kunnen krijgen wegens tegemoetkomingen in zijn woonstaat, als hij daar zijn gehele inkomen zou hebben verworven. Tegen deze variant pleit dat die minder bijdraagt aan gelijke behandeling van ingezetenen en niet-ingezetenen in de werkstaat dan de hiervoor in 5.6.6 besproken tweede variant. En ook tegen deze variant kan worden ingebracht dat het recht op vrij verkeer niet verlangt dat de ene lidstaat zich moet aanpassen aan de belastingwetgeving van een andere (zie hiervoor in 5.6.5).

- 5.6.8 Ten vierde is een variant denkbaar waarin de werkstaat de tegemoetkomingen waarop de betrokkene in die staat recht zou hebben gehad als ingezetene, gedeeltelijk verleent, en wel naar rato van het – naar het nationale recht van die staat vast te stellen – gedeelte van zijn wereldinkomen dat de betrokkene in deze werkstaat heeft verworven.

Het Hof heeft in deze zaak gekozen voor die variant (zie hiervoor in 3.7). Die methode is geïnspireerd door de benadering van het Hof van Justitie in de zaak X,³⁶ waarbij moet worden gewezen op het feit dat het in die zaak niet ging om de verdeling van verantwoordelijkheden tussen de woon- en de werkstaat, maar tussen twee werkstaten onderling. De hiervoor in 5.5.2 bedoelde vraag of een gedeelde verantwoordelijkheid van de woon- en werkstaat mogelijk is, was daar dus niet aan de orde. Een voordeel van deze variant is dat zij, door slechts rekening te houden met de omvang van de inkomens die in verschillende landen zijn genoten, niet verlangt dat de ene lidstaat zich aanpast aan de belastingwetgeving van een andere lidstaat, en daardoor ook betrekkelijk eenvoudig toepasbaar is, aangezien geen onderzoek nodig is naar de in een ander land verschuldigde belasting. Een nadeel is dat, door het vrij grove, forfaitaire karakter van deze variant, in de werkstaat wordt geabstraheerd van de mate waarin de woonstaat rekening houdt met de persoonlijke en gezinssituatie.

Daardoor is in deze variant niet verzekerd dat de gehele persoonlijke en gezinssituatie van de betrokkene uiteindelijk volledig in aanmerking wordt genomen.

- 5.6.9 Hetgeen hiervoor in 5.6.5 tot en met 5.6.8 is overwogen, leidt tot de conclusie dat uit de rechtspraak van het Hof van Justitie niet duidelijk volgt welke van de hiervoor besproken varianten, of wellicht nog een andere variant, dient te worden gekozen indien de werkstaat in een geval als dit aan

³⁶ HvJ 9 februari 2017, X, C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102, punt 48.

een niet-ingezeten belastingplichtige, naast de woonstaat, een gedeelte moet toekennen van de belastingvoordelen waarin zijn nationale belastingwetgeving voor ingezetenen voorziet met het oog op de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokkene.

- 5.7.1 Indien de werkstaat daarbij, in overeenstemming met hetgeen hiervoor in 5.6.3 is overwogen, rekening zou moeten houden met de mate waarin een niet-ingezeten belastingplichtige fiscale tegemoetkomingen wegens zijn persoonlijke en gezinssituatie in zijn woonstaat heeft kunnen benutten, rijst ook de vraag of dit geïsoleerd moet worden beoordeeld per fiscale tegemoetkoming, of dat hierbij naar het totaal aan fiscale tegemoetkomingen in de woonstaat moet worden gekeken. Zo zou een beoordeling per fiscale tegemoetkoming bijvoorbeeld betekenen dat een belastingplichtige zoals belanghebbende zijn negatieve inkomsten uit een eigen woning in Frankrijk geheel mag aftrekken in zijn werkstaat Nederland, indien het Franse recht een dergelijke tegemoetkoming niet kent en hij in Frankrijk dus geen aftrekmogelijkheid ter zake – geheel of ten dele – heeft benut. Daarbij moet worden opgemerkt dat de stukken van het geding geen aanwijzingen bevatten dat zo'n aftrekmogelijkheid in Frankrijk bestaat. Indien daarentegen naar het totaal aan fiscale tegemoetkomingen in de woonstaat moet worden gekeken (de tweede benadering), ligt het voor de hand dat moet worden beoordeeld of de belastingplichtige het geheel van de in zijn woonstaat, in dit geval Frankrijk, bestaande fiscale tegemoetkomingen volledig heeft kunnen benutten. Als dit niet het geval is, zou hij in deze tweede benadering in zijn werkstaat, in dit geval Nederland, in aanmerking komen voor gedeeltelijke toepassing van de daar geldende en voor hem relevante tegemoetkomingen, waaronder in dit geval de aftrek van negatieve inkomsten uit eigen woning, welk gedeelte wordt berekend volgens een van de hiervoor in 5.6.9 bedoelde varianten.
- 5.7.2 Het Hof is in zijn stappenplan (punt 22 en 23) uitgegaan van die tweede benadering. Het heeft daartoe overwogen dat complicaties zouden ontstaan bij toepassing van een benadering per soort persoonlijke tegemoetkoming, en dat daarmee bovendien dispariteiten tussen de belastingstelsels zouden kunnen worden miskend. Belanghebbende bestrijdt deze benadering in cassatie met zijn hiervoor in 4.3 weergegeven betoog, waarin hij pleit voor toepassing van een zogenoemde soort-voor-soortbenadering.
- 5.7.3 Voor deze tweede benadering pleit dat zij, gezien vanuit de fiscale tegemoetkomingen die de werkstaat kent, beter aansluit bij het hiervoor in 5.3.8 vermelde doel dat de betrokken belastingplichtigen wordt verzekerd dat hun gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen. Daartegen pleit dat deze benadering in hoge mate verlangt dat de ene lidstaat zich aanpast aan de wetgeving van een andere (zie hiervoor in 5.6.5). Bovendien rijst in deze benadering de vraag welke tegemoetkomingen de belastingplichtige in zijn woonstaat heeft gemist en in welke mate, indien zijn daar verdiende inkomen lager is dan de

som van alle in zijn geval in de woonstaat voor toepassing in aanmerking komende tegemoetkomingen met het oog op de persoonlijke en gezinssituatie. Zo verschillen partijen in dit geval van mening over de vraag of de belastingvrije som bij de belastingheffing in Frankrijk als eerste in aanmerking moet worden genomen, voordat aan aftrekposten wordt toegekomen, of dat aftrekposten eerst in aanmerking moeten worden genomen voordat aan de belastingvrije som wordt toegekomen. Evenzo rijst in de door belanghebbende bepleite benadering per fiscale tegemoetkoming de vraag in welke volgorde aftrekposten in de woonstaat in aanmerking moeten worden genomen, omdat anders niet kan worden vastgesteld welke aftrekpost(en) de belastingplichtige als gevolg van zijn relatief geringe inkomen in de woonstaat heeft gemist en voor welk bedrag.

5.7.4 Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie volgt niet duidelijk welke van deze twee benaderingen de juiste is.

5.7.5 Bij toepassing van de hiervoor in 5.6.6 en 5.6.7 bedoelde tweede en derde variant, wordt door de werkstaat rekening gehouden met de omvang van het belastingvoordeel dat de betrokkene in zijn woonstaat geniet in verband met zijn persoonlijke en gezinssituatie. Belanghebbende heeft zich in cassatie op het standpunt gesteld dat aan een dergelijke bestrijding van cumulatie van voordelen de voorwaarde moet worden gesteld dat deze wettelijk is vastgelegd in de nationale wetgeving van de betrokken lidstaat, dan wel in het van toepassing zijnde belastingverdrag. De Hoge Raad betwijfelt of dit betoog juist is aangezien het Hof van Justitie in het arrest van 12 december 2013, [REDACTED] C-303/12, ECLI:EU:C:2013:822, heeft overwogen dat het de betrokken lidstaten vrij staat om rekening te houden met belastingvoordelen die een andere lidstaat eventueel toekent, mits de belastingplichtige wordt verzekerd dat diens gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen.³⁷ Met de verwijzing in punt 70 van dat arrest naar nationale belastingregelingen is echter niet zonder meer duidelijk of het Hof van Justitie daarbij het oog heeft op voorschriften die zijn vastgelegd in de nationale wetgeving van de betrokken lidstaat. Of die eis van een wettelijke grondslag moet worden gesteld kan echter in het midden blijven, aangezien artikel 7.8, lid 4, van de Wet IB 2001 – uitgaande van een met het Unierecht strokende uitleg van dat artikel (zie hiervoor in 5.2.5) – een voldoende wettelijke grondslag biedt om bij de Nederlandse belastingheffing van een niet-ingezetene rekening te houden met aftrekposten die bij de belastingheffing in diens woonstaat in aanmerking kunnen worden genomen.

5.7.6 Bij toepassing van sommige van de hiervoor bedoelde varianten kan het resultaat zijn dat de werkstaat aan een niet-ingezetene verdergaande tegemoetkomingen wegens de persoonlijke en gezinssituatie moet toekennen

³⁷ HvJ 12 december 2013, [REDACTED] C-303/12, ECLI:EU:C:2013:822, punt 79.

dan aan ingezetenen met hetzelfde inkomen. Het oordeel van het Hof, zoals hiervoor in 3.7 samengevat weergegeven, houdt in dat een dergelijk resultaat verder gaat dan nodig is om discriminatie tussen ingezetenen en niet-ingezetenen in de werkstaat tegen te gaan. Het Hof is daarom van oordeel dat de belastingvermindering die de woonstaat op grond van het verbod van discriminatie moet toepassen, niet verder hoeft te gaan dan de vermindering waarop de belastingplichtige recht zou hebben als hij ingezetene van die lidstaat zou zijn. De Hoge Raad acht deze benadering juist, gezien het arrest van het Hof van Justitie van 19 november 2015, [REDACTED] C-632/13, ECLI:EU:C:2015:765,³⁸ en gelet op hetgeen hiervoor in 5.6.2 is overwogen, maar is van oordeel dat uit de rechtspraak van het Hof van Justitie niet buiten redelijke twijfel volgt of de door de werkstaat te verlenen tegemoetkomingen op deze wijze mogen worden beperkt, dan wel op enige andere wijze.

De mogelijkheid van overcompensatie zou ook een reden kunnen zijn om niet te kiezen voor een variant die deze mogelijkheid biedt.

- 5.8 Gelet op hetgeen hiervoor in 5.5.3, 5.6.2, 5.6.9, 5.7.4 en 5.7.6 is overwogen, is naar het oordeel van de Hoge Raad voor redelijke twijfel vatbaar of, en zo ja in hoeverre, de werkstaat bij de heffing van inkomstenbelasting rekening moet houden met de persoonlijke en gezinssituatie van een niet-ingezetene die zijn inkomen niet geheel of nagenoeg geheel in deze werkstaat verdient, en die daarnaast in zijn woonstaat belastbare inkomsten van betekenis geniet die op grond van een toepasselijk belastingverdrag in die staat mogen worden belast, maar waarvan de omvang onvoldoende is om in de woonstaat volledig rekening te kunnen houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie. De Hoge Raad zal daarom op de voet van artikel 267 VWEU de hierna in onderdeel 6 weergegeven tweede prejudiciële vraag stellen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie.

6. Beslissing

De Hoge Raad verzoekt het Hof van Justitie 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?

³⁸ HvJ 19 november 2015, [REDACTED] C-632/13, ECLI:EU:C:2015:765, punt 48.

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?

[Slotformule] [OMISSIS]

Bijlage: de tekst van artikel 7.8 van de Wet IB 2001 en artikel 21bis van het UBIB 2001.

Bijlage

1. Artikel 7.8 van de Wet IB 2001, voor zover van belang:³⁹

„1 Voor een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is het inkomen uit werk en woning in Nederland het gezamenlijke bedrag van het inkomen uit werk en woning in Nederland, bedoeld in artikel 7.2, en de niet reeds in het inkomen uit werk en woning in Nederland begrepen belastbare inkomsten uit eigen woning, berekend overeenkomstig de regels van hoofdstuk 3, indien deze negatief zijn, verminderd met:

1°. de uitgaven voor inkomensvoorzieningen, berekend overeenkomstig de regels van hoofdstuk 3, en

2°. de niet reeds in het belastbare inkomen uit werk en woning in Nederland begrepen persoonsgebonden aftrek, berekend overeenkomstig de regels van hoofdstuk 6.

(...)

6 Een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is een persoon die als inwoner van een andere lidstaat van de Europese Unie, een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, Zwitserland of de BES eilanden in de belastingheffing van die andere lidstaat of staat of op de BES eilanden wordt betrokken en:

- a. van wie het inkomen geheel of nagenoeg geheel in Nederland is onderworpen aan de loonbelasting of inkomstenbelasting, of

³⁹ Stb. 2013, 565.

- b. van wie het inkomen tezamen met dat van een belastingplichtige die als zijn partner zou worden aangemerkt indien beide personen binnenlandse belastingplichtigen zouden zijn, geheel of nagenoeg geheel in Nederland is onderworpen aan de loonbelasting en inkomstenbelasting,

onder de voorwaarde dat de belastingplichtige een inkomensverklaring van de belastingautoriteit van zijn woonland verstrekt. Bij algemene maatregel van bestuur kunnen eisen worden gesteld aan de inhoud en de vormgeving van de inkomensverklaring en kunnen regels worden gesteld op grond waarvan om doelmatigheidsredenen de verklaring achterwege kan blijven.

7 Voor de toepassing van het zesde lid wordt onder het inkomen van de buitenlandse belastingplichtige verstaan het volgens de regels voor binnenlands belastingplichtigen berekende verzamelinkomen, bedoeld in artikel 2.18, van die belastingplichtige, verminderd met de daarin begrepen negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen, negatieve persoonsgebonden aftrek en belastbare inkomsten uit eigen woning en vermeerderd met de daarin begrepen uitgaven voor inkomensvoorzieningen, persoonsgebonden aftrek en aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld, waarbij voor het bepalen van het voordeel uit sparen en beleggen wordt uitgegaan van de grondslag sparen en beleggen vermeerderd met het heffingsvrije vermogen. Het inkomen dat in Nederland is onderworpen aan de loonbelasting of inkomstenbelasting, bedoeld in het zesde lid, is het zonder de toepassing van dit artikel bepaalde gezamenlijke bedrag van het inkomen uit werk en woning in Nederland, het inkomen uit aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap en het belastbare inkomen uit sparen en beleggen in Nederland, voor zover dat inkomen op grond van regelingen ter voorkoming van dubbele belasting aan Nederland ter heffing is toegewezen, verminderd met de daarin begrepen negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen, negatieve persoonsgebonden aftrek en belastbare inkomsten uit eigen woning en vermeerderd met de daarin begrepen aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld.

8 Bij algemene maatregel van bestuur worden mede als kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen aangemerkt buitenlandse belastingplichtigen die niet ingevolge het zesde lid als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige worden aangemerkt, maar bij wie Nederland volgens het Unierecht gehouden is de persoonlijke situatie en de gezinssituatie in aanmerking te nemen en worden regels gesteld voor toepassing van dit artikel bij die belastingplichtigen. De vorige volzin is van overeenkomstige toepassing op vergelijkbare buitenlandse belastingplichtigen die inwoner zijn van een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, Zwitserland of de BES eilanden. De aanwijzing als kwalificerende buitenlandse

belastingplichtige, bedoeld in de eerste en tweede volzin, kan ook betrekking hebben op een deel van het jaar.”

2. Artikel 21bis van het UBIB 2001, voor zover van belang:⁴⁰

„1 Als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige als bedoeld in artikel 7.8 van de wet wordt mede aangemerkt een buitenlandse belastingplichtige die:

- a. pensioen, lijfrente of een soortgelijke uitkering geniet;
- b. voldoet aan de voorwaarden, bedoeld in de aanhef en het slot van de eerste volzin van artikel 7.8, zesde lid, van de wet; en
- c. aannemelijk maakt dat hij wegens de geringe hoogte van zijn inkomen in het woonland geen inkomstenbelasting is verschuldigd.

(...)”.

[Handtekeningen] [OMISSIS]

⁴⁰ Stb. 2014, 579.