



Datum van inontvangstneming : 16/01/2014

**Zaak C-632/13**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

3 december 2013

**Verwijzende rechter:**

Högsta förvaltningsdomstolen (Zweden)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

25 november 2013

**Verzoekende partij:**

Skatteverket

**Verwerende partij:**

H. Hirvonen

---

[OMISSIS]

VERZOEKER

Skatteverket, [OMISSIS] Solna [Zweden]

VERWEERSTER

H. Hirvonen [OMISSIS]

[OMISSIS]

[OMISSIS] Varkaus, Finland

[OMISSIS]

ZAAK

Bijzondere inkomstenbelasting voor niet-ingezetenen 2005; verzoek om een prejudiciële beslissing van het EU-Hof

[OMISSIS]

### **Beschikking**

Het EU-Hof zal worden verzocht om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU overeenkomstig het hierbij gevoegde verzoek om een dergelijke beslissing [OMISSIS].

[OMISSIS] **[Or 2]**

[OMISSIS]

[OMISSIS] [OMISSIS]

Verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU betreffende de uitlegging van artikel 45 VWEU (oud artikel 39 EG)

### **Inleiding**

- 1 Naar Zweeds recht geldt een bronbelasting over in Zweden verworven arbeidsinkomsten van niet-ingezetenen. Het Hof van Justitie van de Europese Unie sprak zich reeds uit over de Zweedse bronbelasting. In het arrest van 1 juli 2004, Wallentin (C-169/03, Jurispr. blz. I-6443) stelde het Hof vast dat artikel 39 EG eraan in de weg kan staan dat niet-ingezetenen een bronbelasting wordt opgelegd zonder recht op de belastingvrije som of op andere belastingaftrekken of verminderingen wegens persoonlijke omstandigheden, terwijl de in diezelfde

lidstaat wonende belastingplichtigen wel recht op dergelijke aftrekken in de algemene belasting hebben.

- 2 De Zweedse wetgeving is gewijzigd na het arrest in de zaak Wallentin. Na de wijziging kan de belastingplichtige ervoor kiezen om over zijn arbeidsinkomsten te worden belast in de algemene belasting in plaats van heffing van een bronbelasting.
- 3 Het verzoek om een prejudiciële beslissing van de Högsta förvaltningsdomstol (hoogste gerechtshof in bestuurszaken) strekt tot verduidelijking of het ingevoerde keuzerecht meebrengt dat de Zweedse bronbelasting voor niet-ingezetenen de toets van het discriminatieverbod van artikel 45 VWEU (oud artikel 39 EG) kan doorstaan.

### **Toepasselijke nationale bepalingen enz.**

*Lagen om särskild inkomstkatt för utomlands bosatta (wet inzake bijzondere inkomstenbelasting voor niet-ingezetenen)*

- 4 Niet-ingezetenen zijn in de regel beperkt belastingplichtig in Zweden. Naar Zweeds recht wordt een bronbelasting in de zin van de lag (1991:586) om särskild inkomstkatt för utomlands bosatta, SINK (wet inzake bijzondere belasting voor niet-ingezetenen; hierna: „SINK”) over de door beperkt belastingplichtigen verworven arbeidsinkomsten. De bronbelasting is definitief en wordt geheven over de bruto-inkomsten tegen een belastingtarief van 25 %. Er is geen recht op aftrek of op belastingvrije som, maar daarmee wordt rekening gehouden [**Or 3**] door toepassing van een lager belastingtarief dan in de algemene belasting. Aangezien de heffing van de belasting definitief is, hoeft de belastingplichtige zijn inkomsten niet aan te geven. De bronbelasting strekt ertoe het de belastingplichtige te vergemakkelijken en tegelijk het administratieve werk van het Skatteverk (belastingdienst) te vereenvoudigen.
- 5 De belastbare inkomsten worden uitputtend genoemd in § 5 SINK. Daartoe behoren met name het loon of een daarmee vergelijkbaar inkomen uit een dienstverband of overeenkomst waarbij inkomen uit activiteiten in Zweden wordt verkregen. Hetzelfde geldt voor bepaalde inkomsten – met name pensioenen – die in de algemene belasting worden behandeld als arbeidsinkomsten. Fiscale verplichtingen krachtens de SINK omvatten evenwel geen als zelfstandige verworven inkomsten uit handel in Zweden of kapitaalinkomsten. Dat inkomen is belastbaar in de algemene belasting. Bovendien wordt naast de SINK een bijzondere bronbelasting geheven over in Zweden verkregen inkomsten van niet-ingezeten kunstenaars en sportlui. De belasting wordt geheven krachtens de lag (1991:591) om särskild inkomstkatt för utomlands bosatta artister m.fl. (wet inzake bijzondere belasting op de inkomsten van niet-ingezeten kunstenaars enz.).

- 6 Op basis van de socialezekerheidswetgeving betaalde vergoedingen als pensioen en ziekgeld zijn belastbaar krachtens § 5, lid 1, vierde streepje, SINK. Een deel van de vergoeding is evenwel vrijgesteld van belasting. De vrijstelling is ingesteld om te voorkomen dat de belasting in een aantal gevallen hoger is dan de belasting over pensioenen van in Zweden onbeperkt belastingplichtigen, en is aldus opgevat dat zij overeenkomt met de hoogste belastingvrije som in de algemene belasting.
- 7 Sinds 2005 hebben beperkt belastingplichtigen in Zweden recht op een belasting over hun belastbare inkomsten in de algemene belasting in plaats van in de SINK. Beperkt belastingplichtigen die gebruik maken van deze keuzemogelijkheid, kunnen de kosten voor inkomensverwerving en -behoud aftrekken. Zij hebben bij verkrijging van hun volledige of bijna volledige inkomen in Zweden ook recht op bepaalde belastingfaciliteiten (zie punten 13-15). **[Or 4]**

*Inkomstskattelagen (wet inkomstenbelasting)*

- 8 In Zweden ingezetenen zijn belastingplichtig overeenkomstig de inkomstskattelag (1999:1229) (wet inkomstenbelasting) over alle zowel in als buiten Zweden verworven inkomsten (onbeperkte belastingplicht). De inkomstskattelag deelt inkomsten in in verworven inkomsten (inkomsten uit arbeid in verschillende vormen) en kapitaalinkomsten. Dat soort inkomsten wordt individueel belast. Bij de berekening van het belastbaar inkomen moeten de kosten voor verkrijging en behoud van het belastbaar inkomen worden afgetrokken. Bovendien worden een belastingvrije som en bepaalde andere belastingaftrekken of verminderingen wegens persoonlijke omstandigheden toegepast.
- 9 Gemeentebelasting en nationale belasting worden geheven over het verdiende belastbare inkomen. De gemeentebelasting is proportioneel. De belastingtarieven verschillen, maar schommelen veelal rond 30 %. De nationale belasting wordt alleen geheven wanneer de belastbare inkomsten een bepaald niveau overschrijden. Zij is progressief met als laagste tarief 20 % op het deel van het inkomen dat dit niveau overschrijdt. Een proportionele nationale belasting van 30 % wordt geheven over het belastbare kapitaalinkomen.
- 10 De inkomstenbelasting wordt in de regel vooraf geïnd bij de werkgever of dergelijke die de belasting aan het Skatteverk betaalt tegelijk met de betaling van het loon aan de belastingplichtige. Nadat de belastingplichtige zijn inkomsten heeft aangegeven, berekent het Skatteverk het verdiende belastbaar inkomen en het kapitaalinkomen alsook het totale belastingbedrag. Bij deze berekening krijgt de belastingplichtige bepaalde belastingaftrekken.
- 11 Indien bij de berekening van het kapitaalinkomen een tekort blijkt, wordt een belastingaftrek van 30 % toegekend op het deel van het tekort onder 100 000 SEK en van 21 % voor het overschot.
- 12 Dan volgt verrekening van het definitieve belastingbedrag met de vooraf betaalde belastingen.

- 13 Tegelijk met het keuzerecht is in de SINK 2005 het aftrekrecht uitgebreid tot beperkt belastingplichtigen die binnen de inkomstskattelag vielen. Mits zij hun inkomen volledig of nagenoeg volledig in Zweden verkregen, hadden zij recht op de belastingvrije som of op andere belastingaftrekken of verminderingen wegens persoonlijke omstandigheden. **[Or 5]**
- 14 Beperkt belastingplichtigen zijn volgens de inkomstskattelag niet belastingplichtig over rente-inkomsten. Vroeger was dat de reden waarom beperkt belastingplichtigen geen rentekosten over woning- of consumptieleningen konden aftrekken.
- 15 Met ingang van 1 januari 2008 hebben in een EER-lidstaat ingezetene beperkt belastingplichtigen evenwel het recht om ook de andere rentekosten dan die voor inkomensverwerving of -behoud af te trekken. De aftrek geldt alleen voor het deel van de kosten dat niet kan worden afgetrokken in de woonstaat. Voorts is vereist dat het overschot van het in Zweden en andere landen verdiende inkomen van de belastingplichtige uitsluitend of nagenoeg uitsluitend bestaat uit overschot van het in Zweden verdiende inkomen en dat de rentekosten zijn betaald in de periode dat de belastingplichtige ingezetene in een andere EER-lidstaat was. Bij een tekort kan de betrokkene, zoals uiteengezet in punt 11, belastingaftrek over de inkomstenbelasting verkrijgen.

### **Feiten**

- 16 Hirvonen verhuisde in 2000 naar Finland nadat zij haar gehele loopbaan in Zweden had gewerkt. Zij ontving in 2005 al haar inkomen uit Zweden in de vorm van pensioenen, rente en ziekingeld. Zij valt dus onder artikel 45 VWEU (zie arrest Hof van 15 juni 2000, Seherer, C-302/98, Jurispr. blz. I-4585, punt 30). Hirvonen betaalde in 2005 onbetwistbaar rente van 25 271 SEK over de lening voor haar woning in Finland.
- 17 Krachtens artikel 18, lid 1, van het dubbelbelastingverdrag tussen de Noordse landen inzake inkomsten- en kapitaalbelasting, in de versie van het fiscaal jaar 2005, werden pensioenen, rente en betalingen krachtens de socialezekerheidswetgeving alleen belast in het land dat betaalde, namelijk in casu Zweden. Hirvonen, die geen inkomen in Finland ontving, kon haar rentekosten dus niet verrekenen met inkomstenbelasting in Finland.
- 18 Het Skatteverk belastte de inkomsten van Hirvonen overeenkomstig de SINK.
- 19 Volgens de door Hirvonen tegen het besluit van het Skatteverk bij het Länsrätt i Stockholms län (rechtbank in bestuurszaken te Stockholm) ingestelde vordering moest zij dezelfde belastingvoordelen als in Zweden ingezetene en met name recht op aftrek voor rentekosten krijgen. Het Länsrätt wees de vordering af. **[Or 6]** Hirvonen stelde daartegen beroep in bij het Kammarrätt i Stockholm (hof van beroep in bestuurszaken, Stockholm), dat met name verklaarde dat haar inkomsten

moesten worden belast overeenkomstig de inkomstkattelag en dat zij aftrek moest genieten van haar rentekosten op haar kapitaalinkomsten.

- 20 Ingevolge de beslissing van het Kammarrätt moest Hirvonen extra belasting betalen. De Högsta förvaltningsdomstol stond gelet op de omstandigheden van de zaak herziening toe [OMISSIS] en verklaarde de delen van de uitspraak van het kammarrätt nietig die strekten tot belasting krachtens de voor in Zweden ingezetenen geldende regels. De zaak werd teruggewezen naar het kammarrätt voor een nieuwe beslissing, waarbij de Högsta förvaltningsdomstol verklaarde dat overeenkomstig de SINK moest worden belast met de naar EU-recht vereiste afwijkingen van de SINK-voorschriften.
- 21 Na een nieuwe toetsing van de zaak erkende het kammarrätt met name het recht op aftrek van Hirvonen voor rente op haar kapitaalinkomen over 2005, hoewel de bepalingen inzake een dergelijk aftrekrecht eerst met ingang van 2008 in de inkomstkattelag zijn ingevoerd. Deze beslissing is gebaseerd op het EU-recht. Overeenkomstig het oordeel van het kammarrätt moest voorts 30 % van het tekort dat bleek bij berekening van het kapitaalinkomen, als aftrek op de belasting krachtens de SINK worden verrekend.
- 22 Het Skatteverk stelde bij de Högsta förvaltningsdomstol beroep in tegen de beslissing van het kammarrätt.

### **Standpunten van partijen**

- 23 Het Skatteverk vordert met name dat de Högsta förvaltningsdomstol verklaart dat Hirvonen geen recht op fiscale aftrek uit hoofde van een tekort aan kapitaal tegenover de belasting krachtens de SINK heeft. Het Skatteverk stelt dat Hirvonen ervoor kan kiezen te worden belast overeenkomstig de inkomstkattelag en daarbij recht op belastingaftrek heeft. Dat vindt volgens het Skatteverk steun in het arrest van het Hof van 12 juni 2003, Gerritse (C-234/01, Jurispr. blz. I-5933). De mogelijkheid om te kiezen voor belasting overeenkomstig de inkomstkattelag in plaats van overeenkomstig de SINK, vormt een zo nauwkeurig argument, dat het een ongelijke fiscale behandeling rechtvaardigt, zoals verklaard in punt 29 van dat arrest.**[Or 7]**
- 24 Voorts, aldus het Skatteverk, verschilt de keuze tussen verschillende belastingregels in de Zweedse wetgeving van het keuzerecht waarover het Hof uitspraak deed in het arrest van 18 maart 2010, Gielen (C-440/08, Jurispr. blz. I-2323). Gielen werd jaarlijks belast op basis van een eigen aangifte en had derhalve voor de belasting automatisch hetzelfde recht op aftrek voor zelfstandigen kunnen worden gegarandeerd als ingezetenen, zonder actief te hoeven kiezen tussen de belastingregels. De discriminerende werking had dus kunnen worden opgeheven. Een definitief stelsel van bronbelasting als de SINK met zowel administratieve als fiscale voordelen veronderstelt daarentegen naar zijn aard dat er geen aftrek voor kosten is. Het Skatteverk heeft daarbij geen

toegang tot alle informatie om te kunnen beslissen tot een eventueel lagere belasting krachtens de op onbeperkt belastingplichtigen toepasselijke regels. De vereenvoudigingsgedachte zelf zou verloren gaan indien de belastingaftrek werd toegekend na een administratieve procedure zoals die van de inkomstenbelasting. Derhalve is het nagenoeg een gevolg van een stelsel dat vele jaren heeft gewerkt, dat de EU-harmonisatie zich niet verder kan uitbreiden dan een keuzemogelijkheid naar de voorschriften van de inkomstskattelag. Het EU-Hof was herhaaldelijk bereid om belastingregels te aanvaarden die het verenigbaar achtte met de fundamentele beginselen van internationaal belastingrecht. Het stelsel van bronbelasting kan worden beschouwd als een dergelijk fundamenteel beginsel.

- 25 Volgens het Skatteverk dient het EU-Hof te worden verzocht om een prejudiciële beslissing.
- 26 Volgens Hirvonen dient het beroep te worden verworpen. Zij stelt met name dat zij recht heeft op dezelfde belastingvoordelen als in Zweden ingezetenen aangezien anders sprake is van met het EU-recht onverenigbare discriminatie.

### **Noodzaak van een prejudiciële beslissing en vragen**

- 27 Uitgangspunt van de toetsing door de Högsta förvaltningsdomstol in de onderhavige zaak is dat het onverenigbaar kan zijn met artikel 45 VWEU dat niet-ingezetenen die hun volledige inkomen verkrijgen in de werkstaat, worden belast krachtens een stelsel van bronbelasting zonder recht op dezelfde belastingaftrek als de in dat land ingezetenen. Beslissend is de vraag of de mogelijkheid voor niet-ingezetenen om te kiezen voor belasting overeenkomstig **[Or 8]** de inkomstskattelag de anders bestaande belemmering voor het vrije verkeer neutraliseert.
- 28 Het EU-Hof verklaarde herhaaldelijk dat nationale wetgevingen die het beginsel van vrij verkeer beperken, onverenigbaar met het EU-recht kunnen zijn, ook al kan worden gekozen om binnen de werkingssfeer van die wetgeving te vallen (zie arrest van 12 december 2006, FII Group Litigation, C-446/04, Jurispr. blz. I-11753, arrest Gielen, reeds aangehaald, en arrest van 28 februari 2013, Beker, C-168/11, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie).
- 29 De vraag of de belemmering voor het vrije verkeer door niet-ingezetenen uit de weg kan worden gegaan doordat zij kunnen kiezen om onder dezelfde bepalingen als ingezetenen te vallen, is laatstelijk verduidelijkt in het arrest Gielen. Voor de nationale rechter betrof de zaak de toepassing van een bepaling van de belastingwetgeving betreffende een zogenaamde aftrek voor zelfstandigen. De voorwaarde voor de verlening van een dergelijke aftrek was gunstiger voor ingezetenen ondernemers dan voor in het buitenland gevestigde ondernemers. Laatstgenoemden konden er evenwel voor kiezen om onder de op ingezetenen



toepasselijke wettelijke bepalingen te vallen. Die keuzemogelijkheid dient niet om de belemmering van het vrije verkeer van vestiging te neutraliseren.

- 30 Zoals hierboven blijkt, heeft Zweden twee verschillende stelsels om door niet-ingezetenen verworven inkomen uit arbeid en vergelijkbaar inkomen te belasten. De belastingstelsels zijn gebaseerd op verschillende belastingbeginselen voor de berekening van de belastbare grondslag, de methodes tot inning van de belasting, het belastingtarief en de procedureregels.
- 31 De door het EU-Hof voorheen onderzochte keuzesituaties betroffen de toepassing van verschillende bepalingen binnen eenzelfde belastingwetgeving. Het Hof hoefde tot dusver evenwel niet te beslissen hoe een situatie waarin de belastingplichtige kan kiezen tussen twee totaal verschillende belastingstelsels voor zijn belastbaar inkomen, moet worden beoordeeld. Volgens de Högsta förvaltningsdomstol is het EU-recht op dit punt inhoudelijk onduidelijk. De verwijzing van de vraag is ook van belang voor andere lidstaten met soortelijke belastingstelsels voor niet-ingezetenen.
- 32 Tegen deze achtergrond acht de Högsta förvaltningsdomstol het noodzakelijk het EU-Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 267 VWEU. **[Or 9]**
- 33 De Högsta förvaltningsdomstol verzoekt derhalve om een antwoord van het EU-Hof op de volgende vraag:

Staat artikel 45 VWEU in de weg aan bepalingen in de wetgeving van een lidstaat waarbij degene die in een andere lidstaat woont – die zijn inkomen volledig of nagenoeg volledig uit de eerste lidstaat ontvangt – kan kiezen tussen twee totaal verschillende belastingstelsels, namelijk ofwel worden belast met een bronbelasting met lager belastingtarief, maar zonder recht op de in de algemene belasting toepasselijke belastingaftrek, ofwel worden belast over zijn inkomsten in de algemene belasting en dus met de mogelijkheid om de betrokken belastingaftrek te genieten?