



Datum van inontvangstneming : 17/07/2015

22 mei 2015

nr. 13/03468

Arrest

Ingeschreven in het register van het
Hof van Justitie onder nr. 993.451

Luxemburg 12. 06. 2015 De Griffier,
voor deze

Fax/E-mail: _____ *Maria Ferreira*
Maria Manuela Ferreira
Neergelegd op: 11.06.2015 Hoofdadministrateur

C-283/15 - 1

gewezen op het beroep in cassatie van [X] te [Z], Spanje (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam van 30 mei 2013, nr. 12/00001, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank te Haarlem (nr. AWB 11/2139) betreffende de aan belanghebbende voor het jaar 2007 opgelegde aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV). De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1 Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen 's Hof's uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend.

Belanghebbende heeft een conclusie van repliek ingediend.

De Advocaat-Generaal R.E.C.M. Niessen heeft op 17 juli 2014 geconcludeerd tot vernietiging van de bestreden uitspraak en verwijzing van het geding naar een gerechtshof.

De Staatssecretaris heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

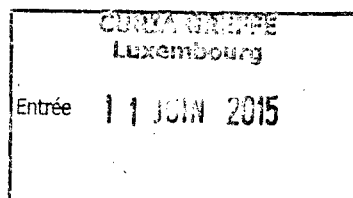
De Hoge Raad heeft partijen in kennis gesteld van zijn voornemen het Hof van Justitie van de Europese Unie te verzoeken een prejudiciële beslissing te geven. Partijen hebben van de gelegenheid te reageren op de aan hen in concept voorgelegde vraagstelling, geen gebruik gemaakt.

2 Beoordeling van de middelen

2.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

2.1.1. Belanghebbende heeft de Nederlandse nationaliteit. Hij woonde in 2007 in Spanje in een hem in eigendom toebehorende woning (hierna: de eigen woning), die (mede) is gefinancierd met een hypothecaire geldlening. Het saldo van het inkomen uit de eigen woning, bepaald op de voet van de Nederlandse Wet inkomstenbelasting 2001, bestond uit forfaitair bepaald positief inkomen onder aftrek van betaalde hypotheekrente. Dit saldo bedroeg in 2007 € 28.204 negatief.

2.1.2. Belanghebbende heeft een meerderheidsbelang in [A] Holding B.V., een in Nederland gevestigde vennootschap. In 2007 ontving hij van deze vennootschap € 77.606 aan inkomen wegens diensten die hij heeft verricht voor aan deze B.V. gelieerde Nederlandse vennootschappen (hierna: het Nederlandse inkomen).



2.1.3. Belanghebbende heeft tevens een meerderheidsbelang in de in Zwitserland gevestigde [B] GmbH. In 2007 ontving hij een inkomen van € 51.516 (hierna: het Zwitserse inkomen) wegens voor die vennootschap verrichte diensten.

2.1.4. Belanghebbende verrichtte de in 2.1.2 en 2.1.3 bedoelde werkzaamheden overal ter wereld. Tussen partijen is niet in geschil dat de daarmee verworven inkomsten op grond van de toepasselijke belastingverdragen ter heffing zijn toegewezen aan Nederland (voor het Nederlandse inkomen) en aan Zwitserland (voor het Zwitserse inkomen).

2.1.5. In 2007 heeft belanghebbende in Spanje geen inkomen verworven.

2.1.6. Indien belanghebbende ingezetene van Nederland zou zijn geweest, had het negatieve saldo van het inkomen uit de eigen woning in aanmerking genomen kunnen worden bij de berekening van de verschuldigde IB/PVV.

2.1.7. De Inspecteur heeft de bestreden aanslag berekend met toepassing van artikel 2.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: de keuzeregeling), waarop belanghebbende een beroep had gedaan. Daardoor is van belanghebbende meer IB/PVV geheven dan wanneer hij als buitenlands belastingplichtige zou zijn aangeslagen over het Nederlandse inkomen en aftrek van het (volledige) negatieve saldo van het inkomen uit de eigen woning zou zijn toegestaan.

2.2. Voor het Hof was de omvang van de door belanghebbende verschuldigde IB/PVV in geschil. Belanghebbende heeft zich op het standpunt gesteld dat hij op grond van het recht van de Europese Unie als buitenlands belastingplichtige aanspraak heeft op aftrek van de op de eigen woning in Spanje betrekking hebbende hypotheekrente, op dezelfde voet als ingezetenen van Nederland, zonder dat daarvoor een beroep nodig is op de keuzeregeling. Voor het geval dit standpunt wordt gehonoreerd, heeft belanghebbende zijn beroep op de keuzeregeling ingetrokken.

2.3. Het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbende zijn werkzaamheden voor [A] Holding B.V., gelet op zijn meerderheidsbelang in deze vennootschap, niet heeft verricht in het kader van een positie van ondergeschiktheid. Belanghebbende kan dan ter zake van deze werkzaamheden niet worden aangemerkt als werknemer in de zin van artikel 45 VWEU en zijn situatie moet worden beoordeeld aan de hand van de in artikel 49 VWEU neergelegde vrijheid van vestiging. Het Hof heeft voorts overwogen dat het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna ook: HvJ) van 14 februari 1995 (Schumacker, C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31, BNB 1995/187, hierna: het arrest Schumacker) betrekking heeft op het vrije verkeer van werknemers en dat vergelijkbare rechtspraak bij belastingheffing in de ondernemings sfeer ontbreekt. Vervolgens heeft het Hof overwogen dat de aftrek van hypotheekrente aanknoopt bij de persoonlijke situatie van belanghebbende en niet bij zijn grensoverschrijdende (economische) activiteit, zoals het geval was in HvJ 18 maart 2010 (Gielen, C-440/08, ECLI:EU:C:2010:148, BNB 2010/179). Het Hof heeft daarom geoordeeld dat het gerechtvaardigd is om onderscheid te maken tussen een binnenlands belastingplichtige met negatief inkomen uit eigen woning en een buitenlands belastingplichtige met negatief inkomen uit eigen woning.

2.4.1. Het tweede middel bestrijdt het oordeel van het Hof dat de gedachtegang van het arrest Schumacker alleen betrekking heeft op het vrije verkeer van werknemers.

2.4.2. Bij de beoordeling van dit middel moet worden vooropgesteld dat ook bij de aftrek van negatieve inkomsten uit een eigen woning sprake is van belastingvoordelen die verband houden met de fiscale draagkracht en daarmee met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige (zie de punten 63 tot en met 68 van het arrest Renneberg van het Hof van Justitie van 16 oktober 2008, C-527/06, ECLI:EU:C:2008:566, BNB 2009/50).

2.4.3. Het tweede middel wordt terecht voorgedragen. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie blijkt dat wanneer een lidstaat niet-ingezetenen niet in aanmerking laat komen voor belastingvoordelen met het oog op de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokkene, welke voordelen hij wel aan ingezetenen verleent, dat onderscheid in de regel niet discriminerend is, aangezien deze twee categorieën belastingplichtigen zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden. Dit is evenwel anders in een geval waarin de niet-ingezetene – werknemer of zelfstandige – geen inkomsten van betekenis geniet in de woonstaat en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen verwerft in een andere lidstaat, met als gevolg dat de woonstaat hem niet de voordelen kan toekennen die voortvloeien uit het in aanmerking nemen van zijn persoonlijke en gezinssituatie (het arrest Schumacker, punten 34 en 36; HvJ 11 augustus 1995, Wielockx, C-80/94, ECLI:EU:C:1995:271, BNB 1995/319, punt 20; HvJ 28 februari 2013, Ettwein, C-425/11, ECLI:EU:C:2013:121, punt 47; HvJ 13 juni 2013, Imfeld en Garcet, C-303/12, ECLI:EU:C:2013:822, punten 43 en 44). 's Hof's oordeel dat alleen werknemers met betrekking tot deze voordelen aan het recht van de Unie aanspraak kunnen ontlenen op een gelijke behandeling als zojuist bedoeld, berust daarom op een onjuiste rechtsopvatting.

2.4.4. Het eerste middel, dat zich keert tegen 's Hof's oordeel dat belanghebbende ter zake van zijn werkzaamheden voor [A] Holding B.V. geen werknemer is in de zin van artikel 45 van het VWEU, behoeft als gevolg hiervan geen bespreking.

2.5.1. Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen moet de Hoge Raad besluiten of hij de zaak kan afdoen dan wel of het geding moet worden verwezen naar een gerechtshof ter verdere behandeling en beslissing van de zaak.

2.5.2. Hiertoe moet worden beoordeeld of de hiervoor in 2.4.3 vermelde rechtspraak van het Hof van Justitie meebrengt dat het onderscheid dat in de Nederlandse wet wordt gemaakt tussen ingezetenen en niet-ingezetenen met betrekking tot de aftrek van hypotheekrente, in het onderhavige geval ongeoorloofd is.

2.5.3. De situatie van belanghebbende vertoont overeenkomsten met de situatie van Schumacker, in die zin dat zij beiden in hun woonstaat geen inkomsten van betekenis genieten en dat zij daardoor in hun woonplaats hun persoonlijke aftrekposten in het desbetreffende jaar niet te gelde kunnen maken. De situatie van belanghebbende verschilt echter van die van Schumacker doordat belanghebbende, anders dan Schumacker, zijn (gezins)inkomen niet geheel of vrijwel uitsluitend verwerft in één andere lidstaat die dat inkomen in de belastingheffing kan betrekken en daarbij rekening zou kunnen houden met de persoonlijke en gezinssituatie. Het Nederlandse inkomen van

belanghebbende vormt immers ongeveer 60 percent van zijn bruto-inkomsten en het Zwitserse inkomen ongeveer 40 percent daarvan.

2.5.4. Het arrest Schumacker zou zo kunnen worden begrepen dat alleen in de situatie waarin de belastingplichtige nagenoeg zijn gehele inkomen verwerft in één lidstaat (niet zijnde zijn woonstaat), die lidstaat gehouden is de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokkene in aanmerking te nemen. Indien deze interpretatie juist is, leidt dit tot de gevolgtrekking dat het Hof het hoger beroep van belanghebbende terecht heeft verworpen, zij het op verkeerde gronden.

2.5.5. De juistheid van deze interpretatie is echter niet buiten iedere redelijke twijfel. Uit de arresten Gschwind (HvJ 14 september 1999, C-391/97, ECLI:EU:C:1999:491, BNB 2001/78) en Commissie/Estland (HvJ 10 mei 2012, C-39/10, ECLI:EU:C:2012:282) zou immers ook kunnen worden begrepen dat een lidstaat die is aan te merken als werkstaat steeds met de persoonlijke en gezinssituatie rekening moet houden indien dit in het woonland niet mogelijk is. Daarmee wordt ook verzekerd dat de gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen (vgl. HvJ 12 december 2002, C-385/00, De Groot, ECLI:EU:C:2002:750, BNB 2003/182, punt 101).

2.5.6. Daar komt bij dat in dit geval de inkomsten van belanghebbende in elk van zijn beide werklanden (Nederland en Zwitserland) hoog genoeg zijn om rekening te kunnen houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie, door het negatieve saldo van de inkomsten uit de eigen woning in mindering te brengen op het in dat werkland belastbare inkomen. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie blijkt echter niet of in deze situatie de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking moet worden genomen in beide werklanden dan wel in één van beide. Indien slechts één van beide werklanden hiertoe verplicht is, kan uit de rechtspraak van het Hof van Justitie evenmin zonder redelijke twijfel worden afgeleid welk van beide werklanden dat is. Indien beide werklanden rekening moeten houden met de persoonlijke en gezinsomstandigheden, is verder niet duidelijk of zij dat beide ten volle moeten doen of ieder voor een deel. In het laatste geval is evenmin duidelijk aan de hand van welk criterium dat deel dient te worden vastgesteld. De Hoge Raad verwijst in dit verband naar de verschillende mogelijke varianten die zijn besproken in de onderdelen 4.33 tot en met 4.46 van de conclusie van de Advocaat-Generaal. Indien een werkland in beginsel verplicht is rekening te houden met de persoonlijke en gezinsomstandigheden van de belastingplichtige, is evenmin duidelijk of en zo ja hoe dat land daarbij rekening mag houden met de wijze waarop die omstandigheden in een ander werkland in aanmerking worden genomen.

2.5.7. In dit geval moet er verder bij worden stilgestaan dat Nederland en Zwitserland op grond van de toepasselijke belastingverdragen weliswaar als enige bevoegd zijn de arbeidsinkomsten van belanghebbende te belasten, maar dat hij zijn feitelijke werkzaamheden ook in andere landen heeft verricht (volgens de onweersproken stellingen van de Inspecteur "overal ter wereld"). Dat roept de vraag op of de hiervoor in 2.5.5 en 2.5.6 bedoelde "werkstaat" is op te vatten als de staat waar de werkzaamheden feitelijk worden verricht, of als de staat die de met deze werkzaamheden verworven inkomsten in de belastingheffing kan betrekken. De laatstbedoelde uitleg ligt naar het oordeel van de Hoge Raad het meest voor de hand, aangezien slechts een staat die iemands arbeidsinkomsten in de belastingheffing betreft, daarbij rekening kan houden met diens persoonlijke en gezinssituatie. De rechtspraak van het Hof van Justitie geeft echter geen duidelijk antwoord op deze vraag.

2.5.8. Verder doet zich in dit geval de bijzonderheid voor dat Zwitserland geen lidstaat is van de Europese Unie en evenmin deel uitmaakt van de Europese Economische Ruimte. Wel geldt in de verhouding tussen Zwitserland en de lidstaten van (thans) de Europese Unie de Overeenkomst van 21 juni 1999 tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen, met Bijlagen en Protocolen (hierna: de Overeenkomst). Het is echter niet zeker of de Zwitserse werkzaamheden van belanghebbende op grond van de Overeenkomst op dezelfde voet kunnen worden behandeld als werkzaamheden in een werkstaat binnen de Europese Unie. Zo heeft het Hof niet vastgesteld of en zo ja in welke mate belanghebbende zijn hiervoor in 2.1.3 bedoelde werkzaamheden voor de Zwitserse werkgever heeft verricht op het grondgebied van Zwitserland. Verder zouden de hiervoor in 2.5.6 weergegeven overwegingen kunnen meebrengen dat Nederland behoefte heeft aan uitwisseling van informatie met de fiscale autoriteiten van een ander werkland van de betrokkene, om te kunnen bepalen of en zo ja in hoeverre (ook) Nederland rekening dient te houden met diens persoonlijke en gezinssituatie. In de verhouding met Zwitserland is zo'n uitwisseling echter niet mogelijk, aangezien Zwitserland niet is gebonden door – destijds - Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe en de indirecte belastingen (Pb 1977, L 336, blz. 15). Ook het destijds geldende Belastingverdrag tussen Nederland en Zwitserland van 12 november 1951 voorziet niet in uitwisseling van informatie tussen de Nederlandse en Zwitserse fiscale autoriteiten. Verder is niet duidelijk of de antwoorden die het Hof van Justitie zal geven op de hierna in deze zaak te formuleren prejudiciële vragen, zijn aan te merken als "jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen die vóór de datum van ondertekening van de Overeenkomst tot stand is gekomen" in de zin van artikel 16, lid 2, van de Overeenkomst. Gaat het hier om een rechtsopvatting die al besloten lag in het vóór 1999 gewezen arrest Schumacker, of ontstaat hiermee nieuwe jurisprudentie, die bij de toepassing van de Overeenkomst slechts in aanmerking kan worden genomen indien gevolg is gegeven aan de procedure voorzien in de laatste twee volzinnen van artikel 16, lid 2?

2.5.9. Indien de Zwitserse werkzaamheden in het kader van de hiervoor in 2.5.6 weergegeven vragen niet op dezelfde wijze moeten worden behandeld als werkzaamheden in een werkstaat binnen de Europese Unie, komt aan de orde of het voor de beantwoording van die vragen verschil maakt als (ten minste) één van de betrokken werklanden is aan te merken als een derde land. Ook dit is niet duidelijk. Het ligt enerzijds niet voor de hand dat van een derde land, dat niet gebonden is aan de regels van de Europese Unie, toch verwacht wordt dat het in overeenstemming met die regels bij de belastingheffing rekening houdt met de persoonlijke en gezinssituatie van een belastingplichtige. Zou die verantwoordelijkheid daarmee uitsluitend komen te rusten bij werkstaten binnen de Europese Unie, dan zou dat echter tot onevenwichtige resultaten kunnen leiden. Bij een belastingplichtige die het overgrote deel van zijn arbeidsinkomen verwerft in een derde land, zou het gevolg zou kunnen zijn dat een lidstaat waar deze persoon maar een betrekkelijk klein deel van zijn arbeidsinkomen verwerft, niettemin verplicht wordt om bij de belastingheffing over dat deel van de arbeidsinkomsten geheel of voor een groot deel rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokkene.

2.5.10. Ook rijst in dit geval de vraag welke betekenis toekomt aan het eventuele bestaan in de woonstaat van een regeling voor voorwaartse verrekening van negatieve inkomsten naar latere

jaren. De Inspecteur heeft gesteld dat de Spaanse wetgeving een regeling kent die het mogelijk maakt dat de door belanghebbende in 2007 betaalde hypotheekrente leidt tot een verlies dat bij de belastingheffing over de daarop volgende vier jaren tot belastingvermindering in Spanje kan leiden. Tegen deze achtergrond bezien is onzeker of de hiervoor in 2.1.5 vermelde omstandigheid dat belanghebbende in 2007 in Spanje geen inkomen heeft verworven, toereikend is om te kunnen concluderen dat Spanje als zijn woonstaat vanwege onvoldoende belastinggrondslag niet in staat is hem de voordelen toe te kennen die voortvloeien uit het in aanmerking nemen van zijn persoonlijke en gezinssituatie, zoals hiervoor bedoeld in 2.4.3. Indien het Spaanse recht inderdaad luidt zoals de Inspecteur heeft aangevoerd – het Hof heeft zich daarover niet uitgelaten – lijkt de mogelijkheid tot aftrek van de hypotheekrente in Spanje daarmee voor belanghebbende nog niet verzekerd, aangezien in het onderhavige jaar onzeker was of hij in volgende jaren in Spanje belastingplichtig zou zijn en bovendien voldoende in Spanje belastbaar inkomen zou verwerven om daarmee de onderhavige hypotheekrente te compenseren. Daar staat echter tegenover dat het Hof van Justitie in het arrest van 13 december 2005, Marks & Spencer, C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763, BNB 2006/72, punt 56, bij de beoordeling van de proportionaliteit van de daar ter discussie staande regeling inzake overdracht van fiscale verliezen, van belang achtte of er een mogelijkheid bestaat dat het verlies van de buitenlandse dochtervennootschap in toekomstige belastingjaren in de vestigingsstaat wordt verrekend. Indien van belang mocht zijn of Spanje een mogelijkheid kent om een verlies uit 2007 te verrekenen met positief inkomen uit latere jaren, verdient opmerking dat belanghebbende ter zitting van het Hof onweersproken heeft gesteld dat hij in de vier jaren na 2007 ook geen Spaans inkomen had, zodat een Spaanse regeling van voorwaartse verrekening van negatieve inkomsten naar vier latere jaren hem niet kon baten. Het is echter de vraag of de daadwerkelijk in latere jaren verkregen inkomsten, en dus de daadwerkelijke verrekening van een verlies in latere jaren bepalend zou moeten zijn, aangezien de belastingschuld over een jaar dan pas vele jaren later met inachtneming van het recht van de Europese Unie zou kunnen worden vastgesteld.

2.5.11. Aangezien het antwoord op de hiervoor in 2.5 vermelde vragen niet zonder redelijke twijfel is en duidelijkheid daarover noodzakelijk is voor de verdere behandeling en beslissing van de zaak, zal de Hoge Raad het Hof van Justitie ter zake om een prejudiciële beslissing verzoeken.

3 Beslissing

De Hoge Raad verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie uitspraak te doen over de volgende vragen:

(1) Moeten de bepalingen over het vrije verkeer in het VWEU aldus worden uitgelegd, dat zij in de weg staan aan een nationale regeling op grond waarvan een burger van de Unie die in Spanje woont en wiens arbeidsinkomsten voor ongeveer 60 percent door Nederland worden belast en voor ongeveer 40 percent door Zwitserland, zijn negatieve inkomsten uit de in Spanje gelegen persoonlijk gebruikte eigen woning niet in mindering mag brengen op zijn door Nederland belaste arbeidsinkomsten, ook niet indien hij in de woonstaat Spanje een zodanig laag inkomen geniet dat voormelde negatieve inkomsten in het desbetreffende jaar niet tot een belastingvermindering in de woonstaat kunnen leiden?

(2) (A) Indien vraag 1 bevestigend wordt beantwoord, moet iedere lidstaat waar de burger van de Unie een deel van zijn inkomsten verwerft dan rekening houden met het volledige bedrag van voormelde negatieve inkomsten? Of geldt die verplichting slechts voor één van de betrokken werkstaten, en zo ja welke? Of moet ieder van de werkstaten (niet zijnde de woonstaat) aftrek toestaan van een deel van die negatieve inkomsten? Hoe moet in het laatste geval dit in aftrek komende deel worden bepaald?

(B) Is in dit verband beslissend in welke lidstaat de arbeid feitelijk wordt verricht, of is beslissend welke lidstaat bevoegd is de daarmee verworven inkomsten te belasten?

(3) Luidt het antwoord op de onder 2 geformuleerde vragen anders indien één van de staten waar de burger van de Unie zijn inkomsten verwerft Zwitserland is, dat geen lidstaat is van de Europese Unie en evenmin deel uitmaakt van de Europese Economische Ruimte?

(4) In hoeverre is het in dit verband van belang of de wetgeving van het woonland van de belastingplichtige (in dit geval Spanje) een mogelijkheid kent tot aftrek van hypotheekrente voor de eigen woning van de belastingplichtige, en een mogelijkheid tot verrekening van daaruit in het desbetreffende jaar voortvloeiende fiscale verliezen met eventuele inkomsten uit dat land in latere jaren?

De Hoge Raad houdt iedere verdere beslissing aan en schorst het geding totdat het Hof van Justitie naar aanleiding van vorenstaand verzoek uitspraak heeft gedaan.

Dit arrest is gewezen door de president M.W.C. Feteris als voorzitter, de vice-president R.J. Koopman en de raadsheren C. Schaap, M.A. Fierstra en Th. Groeneveld, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier F. Treuren, en in het openbaar uitgesproken op 22 mei 2015.

Voor eensluidend afschrift.
De Griffier van de Hoge Raad
der Nederlanden