



Datum van inontvangstneming : 17/02/2014

TPM

C-9/14-1

CURIA GREFFE Luxembourg	
Entrée	13 JAN. 2014

DF

Hoge Raad der Nederlanden

Derde Kamer

Nr. 12/02305

13 december 2013

Ingeschreven in het register van het Hof van Justitie onder nr.	954.054
Luxemburg, 14-01-2014	De Griffier, voor deze
Fax / E-mail:	<i>Manuela Ferreira</i>
Neergelegd op: 13.01.14	Maria Manuela Ferreira Hoofdadministrateur

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën tegen de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch van 23 maart 2012, nr. 11/00567, betreffende een aan D.G. Kieback te Radebeul, Duitsland, domicilie gekozen hebbende te Amsterdam, (hierna: belanghebbende) opgelegde aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen.

1. Het geding in feitelijke instanties

Aan belanghebbende is voor het jaar 2005 een aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen opgelegd, welke aanslag, na daartegen gemaakt bezwaar, bij uitspraak van de Inspecteur is gehandhaafd.

De Rechtbank te Breda (nr. AWB 09/1465) heeft het tegen die uitspraak ingestelde beroep gegrond verklaard,

de uitspraak van de Inspecteur vernietigd en de aanslag verminderd.

De Inspecteur heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld bij het Hof.

Het Hof heeft de uitspraak van de Rechtbank bevestigd. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

2. Geding in cassatie

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

Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

De Advocaat-Generaal R.E.C.M. Niessen heeft op 6 maart 2013 geconcludeerd tot het stellen van prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: het Hof van Justitie). De conclusie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

3. Beoordeling van het middel

3.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

3.1.1. Belanghebbende heeft de Duitse nationaliteit. Hij woonde in het onderhavige jaar 2005 tot en met 31 maart in Duitsland. Hij was in die periode in dienstbetrekking werkzaam bij het Academisch Ziekenhuis Maastricht en heeft in 2005 € 261.642 loon ontvangen van dit ziekenhuis. Vanaf 1 april 2005 woont belanghebbende in de Verenigde Staten van Amerika (hierna: de VS). Sindsdien is hij in Nederland en Duitsland niet meer

belastingplichtig. Na zijn emigratie naar de VS heeft belanghebbende daar gewerkt bij het Baylor College of Medicine. Hij heeft van die instelling in 2005 € 375.793 loon ontvangen.

3.1.2. Belanghebbende had in het onderhavige jaar tot 20 juni een woning in Aken, Duitsland (hierna ook: de woning). De woning was een eigen woning in de zin van artikel 3.111 van de Wet IB 2001.

3.1.3. Indien belanghebbende gedurende de periode 1 januari tot en met 31 maart 2005 ingezetene van Nederland was geweest, zouden de in die periode genoten voordelen uit zijn eigen woning tot zijn belastbare inkomen uit werk en woning zijn gerekend, en had de door hem in die periode ter zake van de eigen woning betaalde hypotheekrente daarop in mindering gebracht kunnen worden. De in die periode genoten voordelen uit de woning, die een waarde heeft van € 710.000 zouden dan op grond van artikel 3.112 van de Wet IB 2001 zijn gesteld op 0,60 percent van € 710.000 maal 3/12, derhalve op € 1065. Belanghebbende heeft in de eerste drie maanden van 2005 ter zake van de woning een bedrag van € 11.844 aan hypotheekrente betaald. Als hij in de periode van 1 januari tot en met 31 maart 2005 in Nederland had gewoond, had daarom een bedrag van € 1065 - € 11.844 = € 10.779 als negatieve inkomsten uit eigen woning in aanmerking kunnen worden genomen bij de berekening van zijn belastbare inkomen uit werk en woning. Voor een ingezetene bestaat de mogelijkheid om een dergelijk negatief inkomen uit eigen woning over een gedeelte van het jaar in aanmerking te nemen ook indien hij in de loop van het jaar, na afloop van die periode,

in een ander land is gaan wonen en daardoor niet langer belastingplichtig is in Nederland.

3.1.4. Op grond van de toepasselijke Nederlandse nationale wetgeving heeft belanghebbende als buitenlands belastingplichtige daarentegen geen recht op aftrek van negatieve inkomsten uit de woning.

3.2. Het geschil betreft de vraag of belanghebbende, hoewel hij geen ingezetene was, niettemin op grond van de regels over het vrije verkeer van werknemers binnen de Europese Unie op gelijke voet als een ingezetene recht heeft op aftrek van het hiervoor in onderdeel 3.1.3 genoemde bedrag van € 10.779 aan negatieve inkomsten uit zijn in Duitsland gelegen eigen woning in de periode 1 januari tot en met 31 maart 2005.

3.3. Het Hof heeft deze vraag bevestigend beantwoord onder verwijzing naar het arrest Renneberg van het Hof van Justitie van 16 oktober 2008, C-527/06, BNB 2009/50, Jur. 2008, blz. I-7735. Het Hof heeft daartoe overwogen dat belanghebbende niet of nauwelijks inkomen had in zijn woonland Duitsland en dat artikel 39 EG (thans: artikel 45 VWEU) daarom in beginsel eist dat de negatieve inkomsten uit zijn eigen woning door de belastingautoriteiten van Nederland in aanmerking worden genomen bij de vaststelling van de grondslag voor de belastingheffing over het inkomen in Nederland. Het Hof heeft hierbij in aanmerking genomen dat belanghebbende door zijn emigratie naar de VS tevens ophield in Duitsland belastingplichtig te zijn. Het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbende daarom op één lijn moet worden gesteld met een inwoner van Nederland van wie de belastingplicht door emigratie naar de VS eindigt.

3.4. Tegen dit oordeel richt zich het middel. Het betoogt dat op grond van de rechtspraak van het Hof van Justitie de toekenning aan een niet-ingezetene van fiscale voordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie, op gelijke voet als aan ingezetenen, slechts geboden is indien ten minste 90 percent van het wereldinkomen van de betrokkene in zijn werkstaat aan belasting is onderworpen, en dat deze 90%-norm in de werkstaat moet worden getoetst op jaarbasis. Een andersluidend oordeel stuit op principiële en uitvoeringstechnische bezwaren, aldus het middel. In de toelichting op het middel wordt verder betoogd dat de verplichting rekening te houden met de persoonlijke en gezinsomstandigheden van belanghebbende naar de "nieuwe" werkstaat verschuift indien hij in een andere werkstaat dan Duitsland of Nederland alsnog voldoende inkomen verwerft. Dit geldt ook wanneer belanghebbende zijn werkzaamheden verplaatst naar een niet-lidstaat, aldus deze toelichting.

3.5.1. Bij de beoordeling van het middel moet worden vooropgesteld dat volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie voor de toepassing van artikel 39 EG de situatie van een niet-ingezetene verschilt van die van een ingezetene, aangezien in de regel het belangrijkste deel van het inkomen is geconcentreerd in de woonstaat van een belastingplichtige en deze staat het beste rekening kan houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokkene. Dit is echter anders indien de belastingplichtige zijn inkomen geheel of nagenoeg geheel verwerft in de werkstaat, en de woonstaat vanwege onvoldoende belastinggrondslag geen rekening kan houden

met de persoonlijke en gezinssituatie. In die gevallen dient de werkstaat deze omstandigheden in aanmerking te nemen. Daartoe behoort ook de aftrek van negatieve inkomsten uit een eigen woning, aangezien ook daarbij sprake is van belastingvoordelen die verband houden met de fiscale draagkracht van de belastingplichtige (zie de punten 63 tot en met 68 van het arrest Renneberg)..

3.5.2. In het onderhavige geval woonde belanghebbende binnen het belastingjaar 2005 aanvankelijk in een lidstaat van de Europese Unie (Duitsland) en werkte hij toen in een andere lidstaat (Nederland). Vervolgens verhuisde hij naar een staat die geen deel uitmaakt van de Europese Unie (de VS) en ging hij aldaar de rest van het jaar werken. Het is de vraag hoe de voormelde vaste rechtspraak van het Hof van justitie in een dergelijk geval moet worden uitgelegd en toegepast.

3.5.3. Betoogd zou kunnen worden, zoals door de Staatssecretaris wordt verdedigd, dat (ook) in een dergelijk geval het inkomen dat gedurende het gehele belastingjaar wordt verworven maatgevend is. Aangezien belanghebbende niet het grootste deel van zijn jaarinkomen in zijn aanvankelijke werkstaat (Nederland) verwierf, wordt in deze benadering niet voldaan aan de voorwaarden waaronder die werkstaat rekening dient te houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie.

Daarbij past de kanttekening dat de aanvankelijke woonstaat van belanghebbende (Duitsland) vanwege onvoldoende belastinggrondslag geen rekening kon houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie, terwijl ook niet vaststaat dat de nieuwe woon- en werkstaat (de VS) negatieve inkomsten uit de eigen woning van

belanghebbende in aanmerking neemt met betrekking tot een periode waarin hij in die staat niet belastingplichtig was. De Advocaat-Generaal heeft in onderdeel 7.12 van zijn conclusie opgemerkt dat een dergelijk derde land op geen enkele wijze is betrokken bij de vraag welke staat de persoonlijke aftrekposten in aanmerking moet nemen over een periode voordat de belastingplichtige in dat land is gaan wonen en werken. De Advocaat-Generaal merkt aldaar verder op dat dit derde land, uitgaande van de volkenrechtelijke gewoontes op dit terrein, niet gehouden en naar nationaal recht niet bij machte is om aftrek te verlenen voor uitgaven die zijn gedaan in een periode waarin de belanghebbende naar het recht van dat derde land noch onbeperkt noch beperkt belastingplichtig was.

3.5.4. Ook zou, in navolging van het Hof en van de conclusie van de Advocaat-Generaal (onderdeel 7.10), kunnen worden betoogd dat de bedoelde vaste rechtspraak van het Hof van Justitie aldus moet worden uitgelegd, dat in een geval als het onderhavige voor beantwoording van de vraag of de belastingplichtige zijn inkomen geheel of nagenoeg geheel in de werkstaat verwerft, niet de situatie die gedurende het gehele belastingjaar bestaat van belang is, maar slechts die gedurende de periode waarin belanghebbende in een lidstaat van de Europese Unie (Duitsland) woont en in een andere lidstaat (Nederland) werkt. Indien deze benadering zou worden gevolgd is voor de beslissing relevant de periode in 2005 tot 1 april. Aangezien belanghebbende in die periode nagenoeg zijn gehele inkomen in Nederland verwierf, zou het negatieve inkomen uit de eigen woning dan door

Nederland als werkstaat in aanmerking moeten worden genomen.

3.5.5. Deze laatste benadering lijkt de Hoge Raad meer voor de hand te liggen. Zoals de Advocaat-Generaal heeft opgemerkt in onderdeel 7.10 van zijn conclusie, kan de inkomenstoets slechts worden aangelegd voor die periode waarin de betrokken werknemer buitenlands belastingplichtig is in de werkstaat en binnenlands belastingplichtig in de woonstaat.

3.5.6. Of deze interpretatie de juiste is, staat echter niet buiten twijfel, gelet op de Aanbeveling van de Commissie van 21 december 1993 betreffende de belastingen op bepaalde inkomsten die door niet-ingezetenen verworven zijn in een andere Lid-Staat dan waarvan zij ingezetene zijn (94/79/EG, Pb. 1994, nr. L 39, blz. 22). In artikel 2, lid 2, van die aanbeveling wordt aangeknoopt bij het totale belastbare inkomen in een belastingjaar.

3.5.7. De bestaande rechtspraak van het Hof van Justitie biedt onvoldoende aanknopingspunten om deze twijfel weg te nemen.

3.6. Gelet op het voorgaande zal de Hoge Raad op de voet van artikel 267 VWEU prejudiciële vragen voorleggen aan het Hof van Justitie met betrekking tot de uitlegging van het recht van de Europese Unie.

4. Beslissing

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

1. Moet artikel 39 EG in die zin worden uitgelegd dat de lidstaat waar een belastingplichtige werkzaamheden

in loondienst uitoefent, bij de heffing van inkomstenbelasting rekening dient te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokkene in een geval waarin (i) deze belastingplichtige slechts gedurende een deel van het belastingjaar in die lidstaat heeft gewerkt terwijl hij toen in een andere lidstaat woonde, (ii) hij zijn inkomen gedurende die periode geheel of nagenoeg geheel heeft verworven in die werkstaat, (iii) hij in de loop van het betrokken jaar is gaan wonen en werken in een andere staat, en (iv) hij over het gehele belastingjaar beschouwd zijn inkomen niet geheel of nagenoeg geheel in de eerstbedoelde werkstaat heeft verworven?

2. Maakt het voor het antwoord op de eerste vraag verschil of de staat waar de werknemer in de loop van het belastingjaar is gaan wonen en werken al dan niet een lidstaat van de Europese Unie is?

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 vice-president M.W.C. Feteris als voorzitter, en de raadsheren C. Schaap, P.M.F. van Loon, M.A. Fierstra en Th. Groeneveld, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier F. Treuren, en in het openbaar uitgesproken op 13 december 2013.

