

**Kiezen of kwalificeren, de keuzeregeling van artikel 2.5 Wet IB 2001 en de nieuwe regeling van artikel 7.8 Wet IB 2001 nader bekeken in Europeesrechtelijk perspectief.**

Naam	:Pieter Roos
Studierichting	:Fiscale Economie
Administratienummer	:769294
Datum	:4-6-2014
Examencommissie	:Mr. dr. D.S. Smit Prof. mr. E.C.C.M. van Kemmeren

<b>Inhoudsopgave</b> .....		p.1
<b>Lijst met afkortingen en definities</b> .....		p.3
<b>Hoofdstuk Een</b>	<b>Inleiding</b> .....	p.4
Paragraaf 1.1	Algemeen	
Paragraaf 1.2	Probleemstelling	
Paragraaf 1.3	Verantwoording	
<b>Hoofdstuk Twee</b>	<b>De huidige keuzeregeling van artikel 2.5 Wet IB 2001</b>	p.6
Paragraaf 2.0	Inleiding	
Paragraaf 2.1	Achtergrond van de keuzeregeling	
Paragraaf 2.2	Wat houdt de keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 in?	
Paragraaf 2.3	Voor wie geldt het keuzerecht?	
Paragraaf 2.4	De terugneemregeling	
Paragraaf 2.5	Voorkoming van dubbele belasting, o.a. doorschuif- en inhaalregeling	
Paragraaf 2.5.1	De doorschuifregeling (art. 5 UBIB 2001)	
Paragraaf 2.5.2	De inhaalregeling (art. 6 UBIB 2001)	
Paragraaf 2.6	Tussenconclusie	
<b>Hoofdstuk Drie</b>	<b>Welke eisen stellen het Europese recht?</b> .....	p.11
Paragraaf 3.0	Inleiding	
Paragraaf 3.1	Het arrest Schumacker	
Paragraaf 3.2	Het arrest Gschwind	
Paragraaf 3.3	Het arrest De Groot	
Paragraaf 3.4	Het arrest Lakebrink	
Paragraaf 3.5	Het arrest Renneberg	
Paragraaf 3.6	Het arrest Gielen	
Paragraaf 3.7	Het arrest Commissie/Estland	
Paragraaf 3.8	Tussenconclusie	
<b>Hoofdstuk Vier</b>	<b>Voldoet de keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 aan het Europese recht?</b> .....	p. 17
Paragraaf 4.0	Inleiding	
Paragraaf 4.1	De keuzeregeling gaat verder dan wat het Europese recht verlangt	
Paragraaf 4.2	Voorkoming dubbele belasting	
Paragraaf 4.2.1	Overall in plaats van per country-methode	
Paragraaf 4.2.2	Voorkoming van dubbele belasting is niet in overeenstemming met het De Groot-arrest	
Paragraaf 4.2.3	Pro rata toekennen van heffingskortingen	
Paragraaf 4.3	De inhaalregeling	
Paragraaf 4.3.1	Rechtbank Breda, uitspraak 30 november 2011	
Paragraaf 4.4	De terugneemregeling	
Paragraaf 4.5	Gevolg van het arrest Gielen voor de keuzeregeling	
Paragraaf 4.6	Besluit 26 april 2013	
Paragraaf 4.6.1	Eigen woning	
Paragraaf 4.6.2	Voorkoming van dubbele belasting	
Paragraaf 4.6.2.1	Per-country methode	
Paragraaf 4.6.2.2	In overeenstemming met het De Groot-arrest	
Paragraaf 4.6.2.3	Heffingskorting kan volledig worden vergolden	
Paragraaf 4.7	Tussenconclusie	

<b>Hoofdstuk Vijf</b>	<b>De nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001</b> .....	p.27
Paragraaf 5.0	Inleiding	
Paragraaf 5.1	De kwalificerende buitenlandse belastingplichtige	
Paragraaf 5.2	De criteria voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen	
Paragraaf 5.2.1	De inkomenseis	
Paragraaf 5.3	Tussenconclusie	
<b>Hoofdstuk Zes</b>	<b>Voldoet de nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 wel aan de eisen van het Europese recht?</b> .....	p.30
Paragraaf 6.0	Inleiding	
Paragraaf 6.1	De inkomenseis	
Paragraaf 6.2	De delegatiebepaling van art. 7.8 lid 8 Wet IB 2001	
Paragraaf 6.3	Tussenconclusie	
<b>Hoofdstuk Zeven</b>	<b>Conclusie en aanbeveling</b> .....	p.32
Paragraaf 7.0	Inleiding	
Paragraaf 7.1	Conclusie	
Paragraaf 7.2	Aanbevelingen	
<b>Literatuur</b> .....		p.36
<b>Jurisprudentie</b> .....		p.38

## **Lijst met afkortingen en definities**

Afd. - Afdeling

Art. - Artikel

AWR - Algemene wet inzake rijksbelastingen

BvdB - Besluit voorkoming dubbele Belasting

EG-Verdrag - Verdrag tot de oprichting van de Europese Gemeenschap

IB - Inkomstenbelasting

HvJ - Hof van Justitie van de Europese Unie

MvT - Memorie van Toelichting

R.o. - Rechtsoverweging

UB - Uitvoeringsbesluit

VWEU - Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie

# Hoofdstuk 1 - Inleiding

## 1.1 Algemeen

Sinds de vorming van de Europese Gemeenschap in 1958 wordt er gestreefd naar een gemeenschappelijke markt voor de onderlinge lidstaten. Dit doel heeft nadere invulling gekregen met de inwerkingtreding van het VWEU in 2009. In dit verdrag worden de vier vrijheden genoemd die voor een interne markt moeten zorgen, namelijk het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal. Met de huidige modernisering van de arbeidsmarkt en daarnaast werknemers en werkgevers die steeds flexibeler worden, speelt het werken over de grens een prominente rol binnen de interne Europese markt. Bijkomend probleem bij grensoverschrijdende arbeid is namelijk dat iemands fiscale positie er aanzienlijk op achteruit kan gaan.

Om gebruik te maken van fiscale faciliteiten in de woonstaat moet een belastingplichtige hier inkomsten tegenover kunnen zetten. Indien een belastingplichtige buiten zijn of haar woonstaat werkt, zal het zeer lastig zijn deze fiscale tegemoetkomingen volledig te benutten zonder een regeling die hier op toe ziet. Hierbij valt te denken aan het niet kunnen profiteren van de hypotheekrenteaftrek of andere persoonlijke tegemoetkomingen. Andersom verleent de niet-woonstaat, hierna de werkstaat, immers geen persoonlijke aftrekposten of een voorkoming van dubbele belasting voor buitenlandse werknemers. Ook in de Wet IB 2001 kennen wij dit onderscheid, te weten een binnenlands<sup>1</sup> of buitenlands<sup>2</sup>, respectievelijk onbeperkt of beperkt belastingplichtige.

Op 14 februari 1995 oordeelde het HvJ in het grensverleggende arrest Schumacker<sup>3</sup> dat het in strijd was met het toen geldende artikel 48 van het EG-Verdrag, dat toezag op het vrije verkeer van werknemers, om een inwoner van België die zijn inkomen vrijwel geheel in Duitsland verdiende, zwaarder te belasten dan een inwoner van Duitsland: de werkstaat moest rekening houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de buitenlands belastingplichtige.

Als reactie op het arrest Schumacker en in het kader van de eerder genoemde vrijheden heeft de Wet IB 2001 daarom in artikel 2.5 de keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen opgenomen. Deze regeling zorgt voor de optie om een buitenlandse belastingplichtige onder bepaalde voorwaarden te laten kiezen om als binnenlandse belastingplichtige aangemerkt te worden. Indien gekozen wordt voor artikel 2.5 Wet IB 2001, wordt de belastingplichtige als binnenlands aangemerkt en heeft hij recht op de verschillende fiscale tegemoetkomingen, die hij dan tegen zijn box 1-inkomen kan afzetten. Op deze manier wilde de wetgever voldoen aan de non-discriminatie eisen van het EG-verdrag.

---

<sup>1</sup> Art 2.1 lid 1 sub a Wet IB 2001

<sup>2</sup> Art 2.1 lid 1 sub b Wet IB 2001

<sup>3</sup> HvJ EU 14 februari 1995, C-279/93 (Schumacker)

Sinds de invoering in 2001 is er echter van verschillende kanten kritiek op de keuzeregeling. Zo zijn er verschillende doorslaggevende arresten bijgekomen, waardoor het nog zeer de vraag is of de keuzeregeling ‘EU-proof’ is. Zo lijkt de regeling op het eerste gezicht genereus: ook niet-inwoners die minder dan 90% van hun inkomen in Nederland verdienen, kunnen voor artikel 2.5 Wet IB 2001 kiezen<sup>4</sup>. Er zijn echter ook mindere kanten voor de belastingplichtige aan artikel 2.5 Wet IB 2001. Zo is er sprake van onder andere een inhaal- en een terugneemregeling die strijdigheden opleveren met de fundamentele vrijheden van het VWEU. Tot slot lijkt de keuzeregeling strijdigheden met belastingverdragen op te leveren.

Naar aanleiding van het aantal onduidelijkheden en vragen dat de huidige regeling oproept, komt artikel 2.5 Wet IB 2001 per 1 januari 2015 te vervallen.<sup>5</sup> Deze moet plaatsmaken voor een kwalificerende regeling die terug te vinden is in het nieuw voorgestelde artikel 7.8 Wet IB 2001. Ook hier is het vanzelfsprekend de vraag of deze nieuwe regeling voldoet aan de eisen die terug te vinden zijn in de jurisprudentie van het HvJ en de belastingverdragen.

## **1.2 Probleemstelling**

Zoals blijkt uit de hierboven geschreven inleiding is de keuzeregeling zeer actueel. Niet alleen zijn er de afgelopen jaren verscheidene artikelen en boeken geschreven die trachtten te beantwoorden in hoeverre de keuzeregeling geldig is met het huidige Europese recht en belastingverdragen. Daarnaast zal er per 1 januari 2015 een nieuwe kwalificerende regeling komen die de keuzeregeling vervangt, waarbij het opnieuw de vraag is of deze aan alle Europese eisen zal voldoen.

Om dit alles nader te bekijken, is de volgende probleemstelling geformuleerd:

*Is de huidige keuzeregeling van artikel 2.5 Wet IB 2001 in strijd met het EU-recht en zo ja, is de nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 wel houdbaar met betrekking tot het EU-recht?*

## **1.3 Verantwoording**

Om tot een antwoord op deze probleemstelling te komen, zijn de hoofdstukken als volgt ingedeeld. In hoofdstuk 2 zal de keuzeregeling eerst uiteengezet worden, hier zal ik ingaan op de methodiek en de gedachte achter de keuzeregeling. Vervolgens zal ik in hoofdstuk 3 een aantal belangrijke arresten schetsen die als een juridisch kader van het HvJ EU gezien kunnen worden waaraan een regeling voor buitenlandse belastingplichtigen moet voldoen. Daarna zal ik in hoofdstuk 4 ingaan op de Europeesrechtelijke houdbaarheid van art 2.5 Wet IB 2001 zelf. Ik zal daar de verschillende aspecten van de eerder beschreven keuzeregeling toetsen aan het Europese recht. Vervolgens zal ik in hoofdstuk 5 de nieuwe kwalificerende regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 beschrijven, waarna ik deze in

---

<sup>4</sup> Artikel 2.5 lid 1 Wet IB 2001

<sup>5</sup> Belastingplan 2014, MvT, Kamerstukken II 2013-2014, 33 752, nr. 3

hoofdstuk 6 ook zal toetsen aan het Europese recht. Tot slot zal ik in hoofdstuk 7 mijn conclusie met betrekking tot de probleemstelling trekken en mijn persoonlijke aanbevelingen geven.

## **Hoofdstuk 2 - De huidige keuzeregeling van artikel 2.5 Wet IB 2001**

### **§2.0 Inleiding**

In dit hoofdstuk zal nader gekeken worden naar de opzet en de verschillende gevolgen van de keuzeregeling voor de buitenlandse belastingplichtige. Om de werking van art. 2.5 wet IB 2001 goed te kunnen bestuderen, zal de regeling in verschillende paragrafen worden opgesplitst. Aan het eind van dit hoofdstuk zal een tussenconclusie volgen.

### **§2.1 Achtergrond van de keuzeregeling**

Zoals eerder vermeld in hoofdstuk 1 is de keuzeregeling ingevoerd in 2001 als reactie op het arrest Schumacker<sup>6</sup>. De vraag die bij dit arrest centraal stond, was of er onderscheid gemaakt mocht worden tussen inwoners en niet-inwoners en zo ja, in hoeverre. Het HvJ antwoordde hier bevestigend op: in beginsel zijn de binnenlands en buitenlands belastingplichtigen geen gelijke gevallen<sup>7</sup>. Dit betekende dat een lidstaat aan een binnenlandse belastingplichtige wel aftrekposten en heffingskortingen mocht toekennen en dit bij buitenlandse belastingplichtigen niet hoefde te doen.

Echter bracht de HvJ in dit arrest wel een uitzondering naar voren, waarbij over het algemeen wordt aangenomen dat aan deze uitspraak de dubbele Schumacker-toets kan worden ontleend<sup>8</sup>. In dit geval moet aan twee eisen voldaan worden, namelijk:

1. Een inkomenscriterium<sup>9</sup>, de belastingplichtige verwerft zijn gehele of nagenoeg gehele inkomen in de bronstaat. Over het algemeen denkt men dat hierbij sprake is van 90% of meer van het totale inkomen.
2. Een woonstaatscriterium<sup>10</sup>, in de woonstaat van de belastingplichtige kan geen rekening gehouden worden met de fiscale draagkracht van de belastingplichtige, aangezien daar onvoldoende belastbare grondslag tegenover staat.

---

<sup>6</sup> HvJ EU 14 februari 1995, C-279/93 (Schumacker)

<sup>7</sup> HvJ EU 14 februari 1995, C-279/93 (Schumacker), r.o. 31

<sup>8</sup> B.J. Kiegebeld & J.A.R. van Eijdsden, Nederlands belastingrecht in Europees perspectief, Deventer: Kluwer 2009, p. 72

<sup>9</sup> N.P. Schipper en D. Reins, 'De Schumacker criteria nader beschouwd', WFR 2012/703

<sup>10</sup> N.P. Schipper en D. Reins, 'De Schumacker criteria nader beschouwd', WFR 2012/703

Indien aan deze twee eisen voldaan wordt, kan de buitenlands belastingplichtige wat betreft zijn persoonlijke- of gezinssituatie aanspraak maken op dezelfde tegemoetkomingen als een binnenlandse belastingplichtige. In dit geval is een niet-inwoner wel objectief vergelijkbaar met een inwoner.<sup>11</sup>

Om consistent te blijven met de Europese jurisprudentie op het gebied van buitenlandse belastingplichtigen, is per 1 januari 2001 gekozen voor art. 2.5 Wet IB 2001 met de keuzeregeling<sup>12</sup>.

## **§2.2 Wat houdt de keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 in?**

De keuzeregeling geeft de buitenlandse belastingplichtige de mogelijkheid om te kiezen voor dezelfde behandeling als inwoners van Nederland, waardoor hij onder eenzelfde regime valt als een binnenlands belastingplichtige<sup>13</sup>. Dit betekent dat hij gelijk gesteld wordt aan inwoners en onbeperkt belastingplichtig is: hij zal over zijn gehele wereldinkomen belast worden. Overigens blijft de kiezende belastingplichtige buitenlands belastingplichtig<sup>14</sup>, hij zal geen gebruik kunnen maken van verdragen die Nederland met derdelanden heeft gesloten en blijft inwoner van zijn eigen woonland. Indien niet gekozen wordt voor de behandeling van art. 2.5 Wet IB 2001, zal de buitenlands belastingplichtige slechts belast worden over zijn belastbaar inkomen uit Nederland, zoals gesteld in art. 7.1 Wet IB 2001. Dat wil zeggen dat de buitenlands belastingplichtige belast zal worden over het belastbaar inkomen uit werk en woning in Nederland, het belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap en belastbaar inkomen uit sparen en beleggen in Nederland.

Wanneer gekozen wordt voor toepassing van art. 2.5 Wet IB 2001, leidt dit tot een aantal voordelen. Zo komt hij in aanmerking voor heffingskortingen en persoonsgebonden aftrekposten<sup>15</sup>. Daarnaast kan de belastingplichtige op basis van art. 2.17 Wet IB 2001 diverse inkomens- en vermogensbestanddelen toerekenen aan zijn partner. Een keuze voor toepassing van gelijkstelling met binnenlandse belastingplichtigen kan echter ook nadelige gevolgen hebben. Zo wordt de belastingplichtige belast voor zijn wereldinkomen, waarbij het Nederlandse deel van dit inkomen wordt belast tegen het gemiddelde tarief dat geldt voor het wereldinkomen. Daarnaast kunnen de inhaal- en terugneemregeling voor onzekerheid zorgen bij de belastingplichtige, hier zal later in dit hoofdstuk nader op ingegaan worden.

---

<sup>11</sup> HvJ EU 14 februari 1995, C-279/93 (Schumacker), r.o. 36

<sup>12</sup> Kamerstuk nr. 26727 1998/1999, Wet IB 2001, nr. 3, MvT, p. 79

<sup>13</sup> Art. 2.5 lid 1 Wet IB 2001

<sup>14</sup> Kamerstuk nr. 26727 1998/1999, Wet IB 2001, nr. 3, MvT, p. 79

<sup>15</sup> Prof. Mr. C. van Raad, Studenteneditie Internationaal Belastingrecht 2013-2014, Deventer: Kluwer 2013, p. 478



### §2.3 Voor wie geldt het keuzerecht?

In de eerste volzin van art. 2.5 lid 1 Wet IB 2001 wordt uiteengezet welke buitenlandse belastingplichtigen gebruik kunnen maken van de keuzeregeling. Deze zijn onder te verdelen in drie groepen. Ten eerste heeft een binnenlandse belastingplichtige die niet gedurende het gehele kalenderjaar in Nederland woont, de mogelijkheid om te opteren voor behandeling als binnenlands belastingplichtige. Hierbij dient als achtergrond rekening gehouden te worden met het feit dat slechts gebruik gemaakt kan worden van de heffingskorting, indien de belastingplichtige het gehele jaar in Nederland woont.<sup>16</sup> Daarnaast kan iemand ook kiezen voor het keuzerecht, indien hij wordt aangemerkt als partner van een persoon die belastingplichtig is in Nederland in de zin van art. 5a AWR en art. 1.2 Wet IB 2001. Tot slot kan een buitenlands belastingplichtige met inkomensbestanddelen in Nederland in aanmerking komen voor art. 2.5 Wet IB 2001<sup>17</sup>. Hierbij dient echter rekening gehouden te worden met het feit dat een buitenlands belastingplichtige niet zonder meer toegang heeft tot de keuzeregeling. Hij moet namelijk inwoner van een andere lidstaat van de Europese unie, een van de BES-eilanden of een andere bij ministeriële regeling aangewezen andere mogendheid waarmee Nederland een regeling ter voorkoming van dubbele belasting is overeengekomen die voorziet in de uitwisseling inlichtingen.

### §2.4 De terugneemregeling

Aangezien de keuzeregeling tot fiscaal voordeel kan leiden voor een buitenlandse belastingplichtige, heeft de wetgever in lid 3 en lid 4 van art. 2.5 Wet IB 2001 een antimisbruikbepaling opgenomen. Deze terugneemregeling, ook wel terugploegregeling genoemd, houdt in dat bij het niet langer kiezen voor toepassing van de keuzeregeling, het inkomen van het laatste jaar dat voorafgaat aan het jaar waar niet langer gekozen wordt,

*“vermeerderd wordt met een bedrag dat gelijk is aan de in de laatste acht jaar ten laste van het inkomen gekomen negatieve bedragen die niet behoren tot het Nederlandse inkomen volgens artikel 7.1 en die negatieve bedragen die daartoe wel behoren maar waarover het heffingsrecht op grond van het belastingverdrag niet aan Nederland is toegewezen<sup>18</sup>.”*

Hierbij dient opgemerkt worden dat bij het niet langer kiezen voor de keuzeregeling, bedoelt wordt dat de belastingplichtige wel nog kon kiezen voor het gebruik maken van de keuzeregeling.

Uit de laatste volzin van lid 3 van art. 2.5 Wet IB 2001 blijkt dat deze regeling niet van toepassing is op persoonsgebonden aftrek en negatieve bedragen van belastingplicht uit eerdere kalenderjaren. De terugneemregeling heeft dus wel betrekking op buitenlandse verliezen die in aftrek zijn gebracht. Met

---

<sup>16</sup> Art. 2.7 lid 1 Wet IB 2001

<sup>17</sup> Art. 7.1 Wet IB 2001

<sup>18</sup> Art. 2.5 lid 3 Wet IB 2001

deze bepaling wil de wetgever voorkomen dat eenmalig gekozen wordt voor een behandeling als binnenlandse belastingplichtige, zodat eerdere verliezen verrekend worden met Nederlands inkomen, terwijl eventuele latere winsten niet in aanmerking genomen worden voor latere heffing.

## **§2.5 Voorkoming van dubbele belasting, o.a. doorschuif- en inhaalregeling**

In lid 5 van art. 2.5 Wet IB 2001 wordt verwezen naar nadere regelgeving, die opgenomen is in art. 2 tot en met 10 van het Uitvoeringsbesluit IB 2001. Deze nadere regelgeving is toegespitst op de voorkoming van dubbele belasting die veroorzaakt kan worden door de keuze van een buitenlands belastingplichtige om gelijk gesteld te worden aan binnenlandse belastingplichtigen. Door deze keuze kan dubbele belasting ontstaan, aangezien Nederland zal heffen over het wereldinkomen, maar het heffingsrecht van bepaalde inkomensbestanddelen bij een andere lidstaat kan liggen.

Deze voorkomingregeling komt op een aantal punten overeen met het eenzijdige Besluit voorkoming dubbele belasting. Zo wordt in de artikelen 2 tot en met 10 van het UBIB 2001 per box aangegeven hoe die vermindering er uit ziet. Deze vermindering heeft betrekking op het gedeelte dat niet behoort tot de in afd. 7.2 Wet IB 2001 genoemde Nederlandse inkomensbestanddelen en op het gedeelte dat hier wel toe behoort, maar waar Nederland door een belastingverdrag geen aanspraak op heeft. Per box wordt een vermindering berekend aan de hand van de evenredigheidsmethode. In deze methode wordt het bedrag dat in mindering gebracht mag worden berekend door een breuk, met als teller het buitenlands inkomen en als noemer het wereldinkomen, te vermenigvuldigen met het gemiddelde tarief maal het wereldinkomen. Deze evenredigheidsmethode ziet er zodoende als volgt uit:

$$\frac{\text{Vrij te stellen buitenlands inkomen}}{\text{Wereldinkomen}} \times \text{Gemiddelde tarief} \times \text{Wereldinkomen}$$

Door het vrij te stellen inkomen op deze manier te bereken, blijft het progressieve tarief van box 1 intact. Dit staat bekend als het ‘progressievoorbehoud’<sup>19</sup>. Ook wordt op deze manier een evenredig gedeelte van de persoonlijke aftrekposten toegerekend aan buitenlands inkomen waar Nederland niet over mag heffen.

### **§2.5.1 De doorschuifregeling (art. 5 UBIB 2001)**

Het kan voorkomen dat het buitenlandse inkomen hoger is dan het wereldinkomen. In dit geval is de teller van de evenredigheidsbreuk hoger dan de noemer. Art 5 UBIB 2001 houdt hier rekening mee met de zogeheten doorschuifregeling, die aangeeft dat dit bedrag overgebracht wordt naar het

---

<sup>19</sup> Prof. Mr. C. van Raad, Studenteneditie Internationaal Belastingrecht 2013-2014, Deventer: Kluwer 2013, p. 481

volgende jaar, waarna de belastingplichtige alsnog een vermindering voor dit bedrag verleend kan worden<sup>20</sup>.

### **§2.5.2 De inhaalregeling (art. 6 UBIB 2001)**

Een andere mogelijkheid is een negatieve teller van de evenredigheidsbreuk: het totale buitenlandse inkomen waar Nederland geen heffingsrecht over heeft is negatief. In art. 6 van het UBIB 2001 is daarom de inhaalregeling te vinden, deze is in hoofdlijnen vergelijkbaar met art. 12 van het BvdB 2001. Ook hier wordt een bedrag doorgeschoven naar het volgende jaar, in dit geval het negatieve inkomen uit het buitenland. Het negatieve buitenlandse inkomen moet dus eerst ‘ingehaald’ zijn door positief buitenlands inkomen, voordat een voorkoming wordt verleend.

Met deze regeling wordt voorkomen dat het ene jaar buitenlandse verliezen ten laste komen van het wereldinkomen, waar Nederland over mag heffen, en het daaropvolgende jaar een voorkoming wordt gegeven voor buitenlandse winsten. Dit was tot 2012 relevant voor een groot deel van de buitenlandse belastingplichtigen, aangezien negatief inkomen van een buitenlandse eigen woning eerst ingehaald moest worden, alvorens hier rekening mee gehouden werd. In het besluit van 2 juni 2012<sup>21</sup>, met als latere uitbreiding het besluit van 26 april 2013,<sup>22</sup> heeft de Staatssecretaris van Financiën echter bekend gemaakt dat de inhaalregeling (en ook de terugploegregeling) niet langer geldt voor negatieve inkomsten van een buitenlandse eigen woning<sup>23</sup>. De inhaalregeling is echter wel onverminderd van toepassing op bijvoorbeeld negatieve inkomsten van een buitenlandse vaste inrichting. In hoofdstuk 4 zal nader ingegaan worden op dit tweetal besluiten, aangezien dit een reactie op het Europese recht is.

### **§2.6 Tussenconclusie**

Uit het voorgaande blijkt dat Nederland haar behandeling van buitenlandse belastingplichtigen in overeenstemming heeft willen brengen met de jurisprudentie van het HvJ. Zodoende heeft zij per 1 januari 2001 de keuzeregeling ingevoerd, waardoor buitenlandse belastingplichtigen die hiervoor opteren gelijk gesteld worden aan binnenlandse belastingplichtigen. Zij hebben recht op persoonlijke aftrekposten, heffingskortingen en krijgen de mogelijkheid inkomensbestanddelen toe te rekenen aan hun partner. Daartegenover staat dat zij met hun volledige wereldinkomen betrokken zullen worden in de Nederlandse heffing. Tot slot kent art. 2.5 Wet IB 2001 een aantal bepalingen voor antimisbruik en voorkoming van dubbele belasting.

---

<sup>20</sup> Art. 5 lid 2 UBIB 2001

<sup>21</sup> Besluit Staatssecretaris van Financiën van 2 juni 2012, nr. DGB2012/2190M

<sup>22</sup> Besluit Staatssecretaris van Financiën van 26 april 2013, nr. DGB2013/201M

<sup>23</sup> Besluit Staatssecretaris van Financiën van 2 juni 2012, nr. DGB 2012/2190M

## Hoofdstuk 3 Welke eisen stellen het Europese recht?

### §3.0 Inleiding

Het Europese recht speelt een aanzienlijke rol in de Nederlandse wetgeving. Een belangrijk rechtsorgaan binnen de Europese Unie is het Hof van Justitie (hierna weer het HvJ). Dit hof doet uitspraken over verdragen en interpretatie van wetgeving binnen de EU, waarbij opgemerkt dient te worden dat het Europese recht voorrang heeft boven het nationale recht<sup>24</sup> wanneer deze strijdigheden opleveren. In dit geval moet de rechter de nationale regel dan buiten toepassing laten<sup>25</sup>. Dit is belangrijk voor burgers die zich onjuist behandeld of aangetast in hun vrijheden van het VWEU voelen, aangezien elke burger van de EU een rechtstreeks beroep op het Europese recht kan doen<sup>26</sup>.

Om een duidelijk beeld te krijgen van de eisen die het Europese recht stelt, zullen in dit hoofdstuk de belangrijkste arresten van het HvJ, waaraan een regeling voor buitenlandse belastingplichtigen moet voldoen, op chronologische volgorde behandeld worden. Deze arresten zullen ingeleid worden met een korte situatieschets, waarna de belangrijkste conclusies van het arrest uiteengezet zullen worden. Aan het eind van dit hoofdstuk zal via een tussenconclusie gekeken worden naar de eisen die het Europees recht stelt aan de behandeling van buitenlandse belastingplichtigen.

### §3.1 Het arrest Schumacker

Allereerst zal het arrest Schumacker nogmaals behandeld worden, zij het in mindere mate, aangezien dit arrest al besproken is. De heer Roland Schumacker woonde samen met zijn vrouw in België en verdiende zijn loon in Duitsland, waarbij het gezinsinkomen nagenoeg geheel bestond uit zijn Duitse arbeidsinkomen, dat wil zeggen: voor meer dan 90%. Aangezien Schumacker beperkt belastingplichtig was<sup>27</sup>, hadden hij en zijn vrouw geen recht op het zogeheten ‘splittingtarief’<sup>28</sup>, dat voor Duitse inwoners wel toegankelijk was. Dit leverde een hogere belastingdruk op, aangezien bij deze tariefsgroep het totale gezinsinkomen aan elk van de echtgenoten voor de helft werd toegerekend, waardoor de progressie van de inkomstenbelasting verminderde.

Het HvJ concludeerde vervolgens dat inwoners en niet-inwoners zich in beginsel niet in vergelijkbare situaties bevonden<sup>29</sup> en dat deze op fiscaal gebied dus anders behandeld mochten worden. Het HvJ zag echter geen reden om buitenlandse belastingplichtigen, die het grootste deel van hun belastbaar inkomen in de bronstaat verdienen, waardoor de woonstaat geen rekening kon houden met de

---

<sup>24</sup> HvJ EU 15 juli 1964, C-6/64 (Costa/ENEL)

<sup>25</sup> HvJ EU 9 maart 1978 Zaak 106/77 (Simmenthal)

<sup>26</sup> HvJ EU 5 februari 1963, C-26/62 (Van Gend en Loos)

<sup>27</sup> Het Schumacker-arrest, Hof van Justitie EG, 14 februari 1995, Zaak C-297/93, BNB 1995/187, r.o. 5

<sup>28</sup> Het Schumacker-arrest, Hof van Justitie EG, 14 februari 1995, Zaak C-297/93, BNB 1995/187, r.o. 12

<sup>29</sup> HvJ EU 14 februari 1995, C-279/93 (Schumacker), r.o. 31

persoonlijke en gezinssituatie, anders te behandelen dan binnenlandse belastingplichtigen<sup>30</sup>. Tussen dergelijke binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen bestond geen objectief verschil waardoor een groep anders behandeld mocht worden dan de andere groep<sup>31</sup>.

Wanneer dus aan deze eerder genoemde tweeledige Schumacker-toets<sup>32</sup> wordt voldaan, dat wil zeggen: het grootste deel van het belastbare inkomen wordt in de bronstaat verworven en daarnaast zijn woonstaat geen rekening kan houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige, bevinden de binnenlands en buitenlands belastingplichtige zich in een objectief vergelijkbare situatie<sup>33</sup>

### **§3.2 Het Arrest Gschwind**

Als aanvulling op het arrest Schumacker<sup>34</sup> volgde het arrest Gschwind<sup>35</sup> in 1999. De heer Gschwind verdiende zijn gehele inkomen in Duitsland en woonde samen met zijn vrouw in Nederland. Zijn vrouw werkte in Nederland en verdiende uitsluitend in Nederland haar inkomen. Vervolgens wilde Gschwind gebruik maken van het eerder genoemde ‘splittingtarief’. Hier werd echter door het HvJ geoordeeld dat bij de dubbele Schumacker-toets gekeken moet worden naar het gezinsinkomen en dus niet naar het individuele inkomen van de belastingplichtige.

### **§3.3 Het arrest De Groot**

Meneer De Groot was inwoner van Nederland en daarom onbeperkt belastingplichtig voor zijn volledige wereldinkomen. Hij genoot in 1994 inkomsten uit Frankrijk, het Verenigd Koninkrijk en Duitsland. Daarnaast betaalde hij in datzelfde jaar alimentatie aan zijn ex-partner. Nederland hield rekening met deze persoonlijke aftrekpost, in de andere landen was dit echter niet het geval: zij hielden geen rekening met zijn persoonlijke situatie, aangezien hij niet aan de inkomenseis van het arrest Schumacker voldeed. Deze alimentatie betalingen werden vervolgens niet opgenomen in de evenredigheidsbreuk<sup>36</sup> waarmee Nederland voorkoming gaf voor de dubbele belasting<sup>37</sup>. Dit had als gevolg dat de heer De Groot een minder grote aftrekpost had dan wanneer hij al zijn inkomsten in Nederland had verdiend.

Het HvJ oordeelde dat Nederland niet handelde naar het huidige art. 45 van het VWEU, aangezien De Groot hier belemmerd werd in zijn vrije verkeer van werknemer<sup>38</sup>. Door gebruik te maken van het vrij

---

<sup>30</sup> HvJ EU 14 februari 1995, C-279/93 (Schumacker), r.o. 36

<sup>31</sup> HvJ EU 14 februari 1995, C-279/93 (Schumacker), r.o. 37

<sup>32</sup> B.J. Kiekebeld & J.A.R. van Eijnsden, Nederlands belastingrecht in Europees perspectief, Deventer: Kluwer 2009, p. 72

<sup>33</sup> HvJ EU 14 februari 1995, C-279/93 (Schumacker), r.o. 36 en r.o. 37

<sup>34</sup> HvJ EU 14 februari 1995, C-279/93 (Schumacker)

<sup>35</sup> HvJ EU 14 september 1999, C-391/97 (Gschwind)

<sup>36</sup> Eerder genoemd in hoofdstuk 2 paragraaf 5 van deze thesis

<sup>37</sup> HvJ EU 12 december 2002, C-358/00 (De Groot)

<sup>38</sup> HvJ EU 12 december 2002, C-358/00 (De Groot), r.o. 91

mogen aannemen van werk binnen de EU, raakte hij een deel van zijn persoonlijke aftrekposten kwijt. Nederland moest in overeenstemming met Schumacker als woonstaat rekening houden met de persoonlijke situatie van de binnenlands belastingplichtige<sup>39</sup>. Het progressievoordeel dat De Groot ondervond door in verschillende landen te werken, was geen legitiem argument om in de evenredigheidsbreuk geen rekening te houden met de persoonlijke aftrekpost<sup>40</sup>.

Gevolg van dit arrest was dat een belastingplichtige er van verzekerd was dat zijn persoonlijke situatie volledig in aanmerking werd genomen, ook indien hij in meerdere landen inkomen verwierf. De wijze waarop landen hun heffingsrecht onderverdeelden, deed hier niets aan af<sup>41</sup>. Conform het Schumacker arrest<sup>42</sup> moest de woonstaat rekening houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige.

### **§3.4 Het arrest Lakebrink**

Het echtpaar Lakebrink, beiden woonachtig in Duitsland, werkten in loondienst in Luxemburg. Zij verzochten de fiscus in Luxemburg rekening te houden met hun negatieve inkomsten uit verhuur van onroerend goed in Duitsland bij het vaststellen van hun tarief. Dit verzoek werd echter afgewezen door de Luxemburgse fiscus, aangezien dit alleen was voorbehouden aan binnenlandse belastingplichtigen<sup>43</sup>. Deze progressieregel was voor buitenlandse belastingplichtigen namelijk alleen van toepassing op binnenlandse inkomsten en buitenlandse beroepsinkomsten<sup>44</sup>.

Buitenlandse belastingplichtigen werden hier dus anders behandeld dan binnenlandse belastingplichtigen<sup>45</sup>. Het echtpaar Lakebrink verdiende echter hun gehele inkomen in Luxemburg, waardoor in Duitsland geen rekening gehouden kon worden met hun persoonlijke en gezinssituatie: aan de Schumacker criteria werd voldaan.

Lakebrink werd dan ook in het gelijk gesteld door het HvJ: Luxemburg diende rekening te houden met de negatieve verhuurinkomsten uit Duitsland. In de zaak Lakebrink wordt verduidelijkt waar de bronstaat rekening mee moet houden, wanneer een belastingplichtige voldoet aan de dubbele Schumacker eis. In dit geval moet de werkstaat dus rekening houden met negatieve inkomsten van onroerend goed uit de woonstaat van een belastingplichtige, indien diezelfde woonstaat daar geen rekening mee kan houden. Onder bepaalde omstandigheden moet de werkstaat dus niet alleen fiscale aftrekposten verlenen die samenhangen met de persoonlijke en gezinssituatie, maar ook rekening houden met de fiscale draagkracht van de buitenlandse belastingplichtige.

---

<sup>39</sup> HvJ EU 12 december 2002, C-358/00 (De Groot), r.o. 90

<sup>40</sup> HvJ EU 12 december 2002, C-358/00 (De Groot), r.o. 97

<sup>41</sup> HvJ EU 12 december 2002, C-358/00 (De Groot), r.o. 101

<sup>42</sup> HvJ EU 14 februari 1995, C-279/93 (Schumacker)

<sup>43</sup> HvJ EU 18 juli 2007, C-182/06 (Lakebrink en Peters-Lakebrink), r.o. 2 t/m 6

<sup>44</sup> HvJ EU 18 juli 2007, C-182/06 (Lakebrink en Peters-Lakebrink), r.o. 7

<sup>45</sup> HvJ EU 18 juli 2007, C-182/06 (Lakebrink en Peters-Lakebrink), r.o. 19

### **§3.5 Het arrest Renneberg**

In dit arrest is de heer Renneberg in 1993 verhuisd naar België, alwaar hij een hypothecaire lening opneemt voor de financiering van zijn eigen woning. Vervolgens wil hij in 1996 en 1997, naar aanleiding van het arrest Schumacker, de kosten van deze eigen woning in mindering brengen op zijn belastbare arbeidsinkomen in Nederland. Renneberg werkt namelijk bij de gemeente Maastricht en ontvangt verder geen inkomen in België. De Nederlandse belastinginspecteur ging hier echter niet in mee, aangezien Renneberg volgens de belastingverdrag tussen België en Nederland niet het recht had de negatieve inkomsten uit zijn in België gelegen onroerende goed in aftrek te brengen op zijn arbeidsinkomen in Nederland<sup>46</sup>.

Het HvJ constateerde hier vervolgens dat buitenlands belastingplichtigen hier ongunstiger behandeld worden dan binnenlandse belastingplichtigen<sup>47</sup> en ging vervolgens in op de vraag of Renneberg en inwoners van Nederland objectief vergelijkbaar waren<sup>48</sup>. Het Hof antwoordde hier bevestigend op en oordeelde vervolgens dat de werkstaat rekening moet houden met negatieve inkomsten uit een buitenlandse eigen woning<sup>49</sup>.

Naar aanleiding van dit arrest dient de werkstaat bij het vaststellen van het belastbare inkomen rekening te houden met negatieve inkomsten uit de buitenlandse eigen woning, indien door de belastingplichtige voldaan wordt aan de Schumacker criteria.

### **§3.6 Het arrest Gielen**

De heer Gielen was een Duitse ondernemer die naast zijn onderneming in Duitsland, een glastuinbouwbedrijf, ook een vaste inrichting in Nederland exploiteerde. In totaal had hij meer dan 1225 uur gewerkt, waardoor hij in aanmerking zou komen voor de zelfstandigenaftrek<sup>50</sup>. Hij had echter niet geopteerd voor art. 2.5 met de keuzeregeling en kon daardoor geen aanspraak maken op deze aftrek. Daarnaast had hij ook geen 1225 uur gewerkt in de Nederlandse vaste inrichting, maar in zijn gehele onderneming. Gielen voelde zich door deze werking van het Nederlandse belastingstelsel gediscrimineerd in zijn vrijheden, namelijk zijn vrijheid van vestiging<sup>51</sup>.

Het HvJ concludeerde dat buitenlandse belastingplichtigen door deze regeling benadeeld werden, aangezien ondernemers uit het buitenland hier over het algemeen last van hebben<sup>52</sup>. Vervolgens ziet het Hof in dat niet-ingezetenen en ingezetenen zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden, maar

---

<sup>46</sup> HvJ EU 16 oktober 2008, C-527/06 (Renneberg), r.o. 45

<sup>47</sup> HvJ EU 16 oktober 2008, C-527/06 (Renneberg), r.o. 46

<sup>48</sup> HvJ EU 16 oktober 2008, C-527/06 (Renneberg), r.o. 60

<sup>49</sup> HvJ EU 16 oktober 2008, C-527/06 (Renneberg), r.o. 68

<sup>50</sup> Art. 3.6 Wet IB 2001

<sup>51</sup> HvJ EU 18 maart 2010, C-440/08 (Gielen), r.o. 18 en Art. 49 VWEU

<sup>52</sup> HvJ EU 18 maart 2010, C-440/08 (Gielen), r.o. 42

dat bij een fiscaal verschillende behandeling wel een objectieve rechtvaardigingsgrond moet bestaan<sup>53</sup>. Het HvJ zegt in rechtsoverweging 45 vervolgens dat deze aftrek niet toeziet op de persoonlijke situatie, maar voor het ondernemen zelf als hoofdactiviteit, waardoor niet-ingezetenen en ingezetenen zich in een vergelijkbare situatie bevinden. Tot slot doet het feit dat de heer Gielen niet heeft gekozen voor de keuzeregeling niets af aan de discriminatie van Nederland op dit punt.

Uit dit arrest blijkt dus dat de vrijheid van vestiging<sup>54</sup> zich verzet tegen discriminatie die voorkomen had kunnen worden door als buitenlandse belastingplichtige te opteren voor de keuzeregeling. Een buitenlandse belastingplichtige hoeft dus niet perse te kiezen voor art. 2.5 Wet IB 2001 om recht te hebben op bron gebonden fiscaal voordeel. Daarnaast voldeed de heer Gielen in dit geval niet aan de Schumacker criteria, maar had hij wel recht op brongebonden voordeel, aangezien ondernemers in het binnen- en buitenland in de hoedanigheid als ondernemer wel objectief vergelijkbaar zijn.

### **§3.7 Het arrest Commissie/Estland**

De zaak Commissie/Estland ging tussen de Europese Commissie, die een klacht had ontvangen van een Finse gepensioneerde, en Estland. Deze Finse gepensioneerde genoot namelijk zowel pensioen uit Finland als Estland, beiden namen zo'n 50% van haar totale inkomen in. Deze dame kwam volgens Estland niet in aanmerking voor vermindering van haar belastbare grondslag en een aanvullende vermindering voor binnenlandse belastingplichtigen, aangezien Estland een inkomenseis van 75% handeerde<sup>55</sup>. Wanneer zij haar totale inkomen in Estland zou vergaren, zou haar belastingdruk lager zijn<sup>56</sup>. De Finse gepensioneerde voelde zich daarom aangetast in haar recht op het vrije verkeer van werknemerschap<sup>57</sup>.

Allereerst stelde het HvJ dat in beginsel geen sprake is van een vergelijkbare situatie bij inwoners en niet-inwoners. Hier komt pas verandering in wanneer aan de Schumacker criteria wordt voldaan<sup>58</sup>. Hiervan is normaal gesproken bij 50% van het wereldinkomen uit een werkstaat geen sprake. Echter was de klaagster wegens haar geringe wereldinkomen niet belastbaar, waardoor haar woonstaat geen rekening kon houden met haar persoonlijke en gezinssituatie. In dat geval resulteert puur en alleen de gebruikmaking van het vrije verkeer van werknemers in benadeling van buitenlandse belastingplichtigen<sup>59</sup>. Het HvJ oordeelde daarom dat Estland rekening moest houden met haar fiscale draagkracht.

---

<sup>53</sup> HvJ EU 18 maart 2010, C-440/08 (Gielen), r.o. 44

<sup>54</sup> Art. 49 VWEU

<sup>55</sup> HvJ EU 10 mei 2012, C-39/10 (Commissie/Estland), r.o. 14

<sup>56</sup> HvJ EU 10 mei 2012, C-39/10 (Commissie/Estland), r.o. 16

<sup>57</sup> Art. 45 VWEU

<sup>58</sup> HvJ EU 10 mei 2012, C-39/10 (Commissie/Estland), r.o. 48 t/m 52

<sup>59</sup> HvJ EU 10 mei 2012, C-39/10 (Commissie/Estland), r.o. 55 en 56



Schippers en Reins zijn van mening dat de belangrijkste conclusie die uit dit arrest getrokken kan worden, is dat een harde procentuele inkomenseis, die gebruikt wordt bij de Schumacker criteria, EU-rechtelijk incorrect is<sup>60</sup>. In dit geval ging het om een bijzondere situatie, maar hier blijkt wel uit dat er ruimte moet zijn voor nuancering. In dit geval kon de woonstaat geen rekening houden met de fiscale draagkracht van mevrouw, wat zwaarder weegt dan een procentuele inkomenseis met betrekking tot het wereldinkomen<sup>61</sup>.

### §3.8 Tussenconclusie

Sinds de uitspraak van het HvJ in de zaak Schumacker, met als reactie daarop de keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001, worden er verschillende eisen gesteld aan de behandeling van buitenlandse belastingplichtigen. In eerste instantie zijn niet-inwoners en inwoners niet objectief vergelijkbaar. Wanneer echter voldaan wordt aan de eisen, genoemd in de Schumacker zaak, moet de werkstaat wel rekening houden met de persoonlijke en gezinssituatie. Dit is het geval wanneer de belastingplichtige minstens 90% van zijn inkomen in de werkstaat verdient en wanneer daarnaast de woonstaat van de belastingplichtige geen rekening kan houden met de persoonlijke situatie van de inwoner. Het arrest Gschwind verduidelijkte vervolgens om welk inkomen het ging, dat wil zeggen het gezinsinkomen van de belastingplichtige.

Het arrest De Groot bood de belastingplichtige vervolgens nog bescherming aan: hij moest er zeker van zijn dat zijn persoonlijke en gezinssituatie volledig in aanmerking werd genomen. Een eventuele verdeling van heffingsrecht door belastingverdragen doet hier niets aan af. De zaken Lakebrink en Renneberg wezen vervolgens toe dat werkstaten in bepaalde gevallen ook rekening moesten houden met negatieve inkomsten uit onroerende zaken uit de woonstaat van de buitenlands belastingplichtige. Het arrest Gielen zegt dat het niet gerechtvaardigd is als werkstaat niet-ingezetenen te discrimineren, ook als zij hadden kunnen kiezen voor een keuzeregeling. Daarnaast hoeft een buitenlands belastingplichtige niet aan de Schumacker criteria te voldoen wanneer het om brongebonden voordelen gaat. Tot slot blijkt uit de zaak Commissie/Estland dat een harde procentuele inkomenseis niet geformuleerd kan worden bij de tweeledige Schumacker eis. Veeleer moet gekeken worden naar de omstandigheden, kan de woonstaat bijvoorbeeld rekening houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige?

Uit de verscheidene arresten blijkt het Europese recht een moeilijk raamwerk te vormen voor een regeling voor buitenlandse belastingplichtigen. In hoofdstuk 4 zal daarom ingegaan worden op de houdbaarheid van de huidige keuzeregeling, waarna in hoofdstuk 6 de nieuwe regeling, die per 1 januari 2015 ingaat, nader bekeken wordt aan de hand van het Europese recht.

---

<sup>60</sup> N.P. Schipper en D. Reins, 'Het nieuwe besluit inzake de keuzeregeling', WFR 2012/1396

<sup>61</sup> F.P.G. Pötgens, 'Nadere precisering Schumacker-criteria', WFR 2012/36

## **Hoofdstuk 4 Voldoet de keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 aan het Europese recht?**

### **§4.0 Inleiding**

In het voorgaande hoofdstuk zijn een aantal belangrijke arresten behandeld die van toepassing zijn op de keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001. In dit hoofdstuk zal ik de keuzeregeling verder bekijken en toetsen aan het Europese recht. Allereerst beschrijf ik in hoeverre de keuzeregeling een ruimere interpretatie is en verder gaat dan het Europese recht. Daarna zal ik bekijken in hoeverre de keuzeregeling een beperkte regeling van het Europese recht is en zodoende frictie oplevert met de eisen van het Europese recht. Vervolgens zal het besluit van 26 april 2013 behandeld worden, die een aantal bezwaren van het HvJ tegen de keuzeregeling wegneemt. Ten slotte zal een conclusie volgen, waarbij ik zal kijken naar de houdbaarheid van de keuzeregeling.

### **§4.1 De keuzeregeling gaat verder dan wat het Europese recht verlangt**

Art. 2.5 Wet IB 2001 is op een aantal punten ruimer dan wat het Europese recht verlangt. Zo kan een niet-inwoner van Nederland ook kiezen voor de keuzeregeling en behandeld worden als binnenlandse belastingplichtige, indien hij een beperkt deel van zijn inkomen in Nederland verdient en zodoende niet voldoet aan de inkomensgrens van Schumacker, waar gesteld werd dat hierbij sprake moet zijn van ‘het gehele of nagenoeg gehele inkomen’. Art. 2.5 Wet IB 2001 gaat hier dus verder dan wat het HvJ beoogd middels het Schumacker arrest.<sup>62</sup>

De keuzeregeling gaat vervolgens ook verder dan wat het tweede gedeelte van de dubbele eis van Schumacker verlangt, namelijk het eerder genoemde woonstaatscriterium:<sup>63</sup> om in aanmerking te komen voor een fiscale behandeling als inwoner dient de woonstaat van de belastingplichtige geen rekening te kunnen houden met zijn fiscale draagkracht wegens gebrek aan belastbare grondslag. Daarnaast mogen deze voordelen evenmin bij de partner vergolden worden. Deze eis komt niet naar voren in art. 2.5 Wet IB 2001, echter is er in de slotzin van lid 1 van art. 2.5 Wet IB 2001 wel een bepaling opgenomen met betrekking tot de partner van de belastingplichtige: voor zover de partner aanspraak kan maken op fiscale tegemoetkomingen in het woonland, wordt hier bij de keuzeregeling geen rekening mee gehouden. Een buitenlandse belastingplichtige zonder partner die onder de inkomenseis van Schumacker zit, zou echter op deze manier gebruik kunnen maken van aftrek van persoonlijke posten in zowel het buitenland als in Nederland door de keuzeregeling. Deze

---

<sup>62</sup> MvT, Kamerstukken II 1998-1999, 26 727, nr.3, p. 79

<sup>63</sup> N.P. Schipper en D. Reins, ‘De Schumacker criteria nader beschouwd’, WFR 2012/703

mogelijkheid tot ‘double dipping’ komt voort uit de combinatie van het ‘genereuze’ karakter van de keuzeregeling<sup>64</sup> en het De Groot-arrest<sup>65</sup> van het HvJ EU.

Tot slot blijkt uit lid 1 van art. 2.5 Wet IB 2001 dat de partner van de belastingplichtige, die zelf niet belastingplichtig is, ook kan opteren voor de keuzeregeling. Dit vormt ook een ruime interpretatie van het Europese recht, aangezien de partner hier geen gebruik maakt van vrij verkeer van personen of diensten: de partner heeft geen grensoverschrijdende activiteiten.

## **§4.2 Voorkoming dubbele belasting**

In hoofdstuk 2 van het UBIB 2001 zijn de wettelijke bepalingen ter voorkoming van dubbele belasting geregeld voor buitenlandse belastingplichtigen die opteren voor art. 2.5 Wet IB 2001. Deze verschilt op een aantal belangrijke punten van het Besluit Voorkoming Dubbele Belasting 2001 (hierna Bvdb 2001) voor ingezetenen en kan zodoende discriminatie opleveren wanneer deze ongunstig uitpakt voor buitenlandse belastingplichtigen, terwijl deze wel objectief vergelijkbaar zijn met binnenlandse belastingplichtigen.<sup>66</sup> Indien Nederland aan haar Europeesrechtelijke non-discriminatie verplichting wil voldoen, dienen deze buitenlandse belastingplichtigen immers gelijk behandeld te worden. De voorkoming van dubbele belasting voor opterende belastingplichtigen verschilt echter op drie punten van het Bvdb 2001.

### **§4.2.1 Overall in plaats van per country-methode**

Eerder is in paragraaf 2.5 al de evenredigheidsbreuk besproken waarmee Nederland een voorkoming voor dubbele belasting geeft voor opterende buitenlandse belastingplichtigen. Voor de buitenlandse belastingplichtige die gebruik maakt van de keuzeregeling worden alle inkomsten waar Nederland op basis van afd. 7.2 Wet IB 2001 niet mag heffen of waar Nederland een regeling ter voorkoming van dubbele belasting voor heeft, bij elkaar opgeteld, waarna voor het totaal van deze optelsom een voorkoming van dubbele belasting wordt gegeven. Voor binnenlandse belastingplichtigen wordt dit echter per land bepaald, de zogeheten ‘per-country’ methode<sup>67</sup>.

Gevolg van deze overallmethode, zoals de evenredigheidsmethode ook wel wordt genoemd, is dat negatief inkomen uit het buitenland wordt gesaldeerd met positief inkomen uit een andere lidstaat.<sup>68</sup> Hierdoor zou een ingezetene wel volledige voorkoming van een positief resultaat uit het buitenland kunnen claimen, terwijl een opterende buitenlandse belastingplichtige hier eerst negatief inkomen van

---

<sup>64</sup> F.P.G. Pötgens, ‘Over het keuzerecht, Europeesrechtelijke ontwikkelingen en de grensambtenarendoctrine’, MBB. Belastingbeschouwingen, v80 n3 (2011): 99-105

<sup>65</sup> HvJ EU 12 december 2002, C-358/00 (De Groot)

<sup>66</sup> HvJ EU 14 februari 1995, C-279/93 (Schumacker)

<sup>67</sup> Art. 10, lid 2, Bvdb 2001

<sup>68</sup> H. de Vries, ‘wijziging van keuzeregeling art. 2.5 Wet IB 2001 hard nodig!’, WFR 2009/996

andere buitenlandse inkomensbestanddelen af zal moeten halen, alvorens hij een voorkoming kan claimen.

#### **§4.2.2 Voorkoming van dubbele belasting is niet in overeenstemming met het De Groot-arrest**

In paragraaf 3.3 is al ingegaan op het De Groot-arrest<sup>69</sup> van het HvJ. Belangrijkste gevolg van dit arrest was dat een belastingplichtige er van verzekerd was dat zijn persoonlijke situatie volledig in aanmerking werd genomen, ook indien hij in meerdere landen inkomen verwierf. De methode die een lidstaat gebruikt ter voorkoming van dubbele belasting, mag hier geen afbreuk aan doen.

Naar aanleiding van dit arrest heeft Nederland de voorkoming van dubbele belasting stapsgewijs gewijzigd.<sup>70</sup> Als hoofdregel geldt nu dat de persoonlijke aftrekposten van een ingezetene volledig in mindering komen op het Nederlandse deel van het inkomen. In het geval dat een ander land, waar de buitenlandse inkomsten afkomstig zijn, een aftrek of tegemoetkoming verleent voor deze persoonlijke aftrekposten, wordt dit bedrag bij de breuk ter voorkoming van dubbele belasting opgeteld bij het noemerinkomen. In dit geval gaat niet langer een deel van de persoonlijke aftrekpost “verloren” bij voorkoming van dubbele belasting.<sup>71</sup>

De invulling van Nederland met betrekking tot de voorkoming van dubbele belasting voor binnenlandse belastingplichtigen is zodoende volledig in lijn met de eisen van het De Groot-arrest.<sup>72</sup> Het De Groot-arrest heeft echter niet tot wijzigingen geleid voor de voorkoming van dubbele belasting voor opterende buitenlandse belastingplichtigen. Uit lid 5 van art. 3 UBIB 2001 blijkt dat onder het noemerinkomen nog steeds wordt verstaan:

*“het inkomen uit werk en woning, vermeerderd met de hierop in dit jaar in mindering gebrachte uitgaven voor inkomensvoorzieningen en persoonsgebonden aftrek, verminderd met de - met overeenkomstige toepassing van artikel 3.13 van de wet - te verrekenen negatieve bedragen aan noemerinkomen uit andere jaren.”*<sup>73</sup>

Door op deze manier de voorkomingsbreuk te berekenen, verliest de buitenlandse belastingplichtige die gebruik maakt van de keuzeregeling een deel van zijn persoonlijke aftrekposten, wat in strijd is met het De Groot-arrest.

#### **§4.2.3 Pro rata toekennen van heffingskortingen**

---

<sup>69</sup> HvJ EU 12 december 2002, C-358/00 (De Groot)

<sup>70</sup> H. de Vries, ‘wijziging van keuzeregeling art. 2.5 Wet IB 2001 hard nodig!’, WFR 2009/996

<sup>71</sup> H. de Vries, ‘Keuzeregeling art. 2.5 Wet IB 2001 - stand van zaken en hoe nu verder?’, WFR 2013/972

<sup>72</sup> H. de Vries, ‘wijziging van keuzeregeling art. 2.5 Wet IB 2001 hard nodig!’, WFR 2009/996

<sup>73</sup> Art. 3 lid 5 UBIB 2001

De aftrek ter voorkoming van dubbele belasting voor buitenlandse belastingplichtigen die opteren voor art. 2.5 Wet IB 2001 kent ten slotte nog een verschil met het Bvdb 2001 voor binnenlandse belastingplichtigen. Bij de berekening van de aftrek ter voorkoming van dubbele belasting voor binnenlandse belastingplichtigen wordt namelijk eerst de voorkoming van dubbele belasting berekend, waarna de heffingskortingen volledig in mindering komen op de verschuldigde belasting.<sup>74</sup> De voorkoming van dubbele belasting van opterende buitenlandse belastingplichtigen wordt echter anders berekend. Uit afd. 2 UBIB blijkt namelijk dat bij de buitenlandse belastingplichtige die opteert voor de keuzeregeling eerst de heffingskortingen in mindering worden gebracht op de verschuldigde belasting en vervolgens de aftrek berekend.<sup>75</sup>

De opterende is in dit geval dus slechter af, aangezien door deze berekening van de voorkoming een pro-rata gedeelte van de heffingskortingen verloren gaan.<sup>76</sup> Indien ook in de woonstaat van de belastingplichtige, die voldoet aan de dubbele eis van Schumacker, vervolgens geen vergelijkbare heffingskorting in aftrek genomen wordt, is dit verschil in strijd met het De Groot-arrest.

#### **§4.3 De inhaalregeling**

In artikel 6 van het UBIB 2001 staat de inhaalregeling, die beoogt te voorkomen dat buitenlandse verliesposten worden ‘gedumpt’ in Nederland.<sup>77</sup> Hier zou sprake van kunnen zijn indien een opterende belastingplichtige in een jaar negatief buitenlands inkomen ten laste brengt van het door Nederland belaste binnenlandse inkomen en vervolgens het jaar daarop een voorkoming kan claimen voor positief buitenlands inkomen. Deze inhaalregeling is behandeld in paragraaf 2.6.2 van deze thesis.

Zoals vermeld geldt voor binnenlandse belastingplichtigen een vergelijkbare regeling.<sup>78</sup> Zolang de inhaalregeling voor buitenlandse belastingplichtigen niet afwijkt van de inhaalregeling van binnenlandse belastingplichtigen die aan de Schumacker criteria voldoen, zal deze dus niet in strijd zijn met het Europese recht.<sup>79</sup> De buitenlandse belastingplichtige is echter slechter af dan de binnenlandse belastingplichtigen, aangezien ook hier, net zoals bij de voorkoming van dubbele belasting de overallmethode wordt gehanteerd. Bij een binnenlandse belastingplichtige wordt namelijk de per country-methode gehanteerd. Wanneer een opterende belastingplichtige in dit geval in het verleden negatieve inkomsten uit land B heeft opgegeven, beperkt dit zijn voorkoming wanneer hij positieve inkomsten uit land A opgeeft. In de literatuur wordt dan ook terecht gesteld dat inhaalregeling voor buitenlandse belastingplichtigen een groter bereik heeft dan inhaalregeling voor

---

<sup>74</sup> Art. 10 lid 4 Bvdb 2001

<sup>75</sup> Art. 3 lid 6, art 7 lid 6 en art. 9 lid 4 UBIB 2001

<sup>76</sup> H. de Vries, ‘wijziging van keuzeregeling art. 2.5 Wet IB 2001 hard nodig!’, WFR 2009/996

<sup>77</sup> H. de Vries, ‘wijziging van keuzeregeling art. 2.5 Wet IB 2001 hard nodig!’, WFR 2009/996

<sup>78</sup> Art 12 BvdB 2001

<sup>79</sup> B. Opmeer, ‘Zwaar weer voor de keuzeregeling voor binnenlandse belastingplicht?’, MBB 2009/02

binnenlandse belastingplichtigen.<sup>80</sup> Tot slot is de werkingsfeer van de inhaalregeling voor buitenlandse belastingplichtigen ruimer, aangezien zij ook te maken krijgen met negatieve inkomsten uit de buitenlandse eigen woning. Een binnenlandse belastingplichtige heeft hier per definitie niet mee te maken.

#### **§4.3.1 Rechtbank Breda, uitspraak 30 november 2011**

Naar aanleiding van het bovenstaande kwam de rechtbank van Breda op 30 november 2011 tot de conclusie dat de inhaalregeling discriminerend werkte voor een buitenlandse belastingplichtige die voldeed aan de Schumacker norm.<sup>81</sup> In deze zaak ging het om een belastingplichtige die van 2002 tot 2005 in België woonde en opteerde voor de keuzeregeling. Zijn negatieve inkomsten van de eigen woning zijn in deze jaren steeds in aanmerking genomen. In 2007 ontving de belanghebbende vervolgens een arbeidsongeschiktheidsuitkering die in België in de heffing werd opgenomen.<sup>82</sup> De belastinginspecteur was bij het opstellen van de aanslag van mening dat hier de inhaalregeling toegepast moest worden: de negatieve inkomsten van de eigen woning in België moesten eerst ingehaald worden, alvorens een voorkoming gegeven werd.

De rechtbank oordeelde dat de buitenlands belastingplichtige ongunstiger behandeld werd dan een binnenlandse belastingplichtige en dat de belanghebbende aan het inkomenscriterium van Schumacker voldeed. Daarnaast concludeerde dat de buitenlandse belastingplichtige op grond van Renneberg onvoorwaardelijk recht had op aftrek van de negatieve inkomsten van zijn buitenlandse eigen woning.

#### **§4.4 De terugneemregeling**

Zoals vermeld in paragraaf 2.4 moet de terugneemregeling van art.2.5 lid 3 en lid 4 Wet IB 2001 als antimisbruikbepaling gezien worden voor opterende buitenlandse belastingplichtigen. Beoogd wordt met deze regeling verliesdumping in Nederland te voorkomen. In tegenstelling tot de inhaalregeling kent de terugneemregeling geen tegenhanger voor binnenlandse belastingplichtigen in de Wet IB 2001.

Uit lid 3 van art. 2.5 Wet IB 2001 blijkt dat de terugneemregeling het fiscale voordeel van de keuzeregeling van de laatste acht jaren optelt bij het progressief belaste inkomen van het laatste jaar waar nog wel voor de keuzeregeling geopteerd wordt. Dit geldt echter niet voor de persoonsgebonden aftrek en de heffingskortingen. Dit fiscale voordeel is het bedrag dat ten laste is gekomen van inkomen, terwijl Nederland hier geen heffingsrecht over had door een belastingverdrag of terwijl dit niet tot het Nederlandse inkomen van art. 7.1 Wet IB 2001 behoorde. Aangezien dit fiscale voordeel in een keer tot het belastbare inkomen van box 1 wordt gerekend, kan dit leiden tot progressienadeel. In dat geval is de belastingplichtige dan slechter af dan wanneer hij nooit voor art. 2.5 Wet IB 2001 had gekozen.

---

<sup>80</sup> H. de Vries, 'Keuzeregeling art. 2.5 Wet IB 2001 - stand van zaken en hoe nu verder?', WFR 2013/972

<sup>81</sup> Rechtbank Breda, 30 november 2011, nr. 10/2852, LJN: BU8318

<sup>82</sup> Op grond van het Nederlands-Belgische belastingverdrag

Wanneer een buitenlandse belastingplichtige aan het inkomenscriterium voldoet, resulteert dit in het licht van het Europese recht in een belemmering. De Vries merkt mijn inziens dan ook terecht op dat in zo'n geval sprake is van een overkill.<sup>83</sup>

Uit de wettekst van art. 2.5 lid 3 Wet IB 2001 blijkt dat tot deze bijtelling van de afgetrokken bedragen ook de in aanmerking genomen negatieve voordelen uit eigen woning horen. Hierbij zal het veelal gaan om betaalde hypotheekrente over de eigen buitenlandse woning.<sup>84</sup> De terugname van dit cumulatieve voordeel van de afgelopen acht jaar is echter in strijd met het Europese recht, oordeelde het Hof 's Hertogenbosch op 25 november 2011.<sup>85</sup> Immers zijn volgens het Renneberg-arrest negatieve bedragen van de buitenlandse eigen woning aftrekbaar indien de buitenlandse belastingplichtige voldoet aan het inkomenscriterium van Schumacker.

Aangezien de terugneemregeling al het fiscale voordeel, op de persoonlijke aftrekposten na, bij het inkomen optelt, wordt in de literatuur gesteld dat de reikwijdte van de terugneemregeling te groot is.<sup>86</sup> Mijn inziens dient de terugneemregeling daarom ook buiten werking te blijven indien de buitenlandse belastingplichtige in een Schumacker situatie verkeerd. Zo volgt uit het Lakebrink arrest<sup>87</sup> dat de fiscale draagkracht deel uitmaakt van de persoonlijke en gezinssituatie van een belastingplichtige en dat alle belastingvoordelen van de werkstaat tot deze draagkracht behoren.<sup>88</sup> In dit geval is het beperken van de terugneemregeling tot de persoonsgebonden aftrekposten te gering.

#### **§4.5 Gevolg van het arrest Gielen voor de keuzeregeling**

In paragraaf 3.6 werd het arrest Gielen al besproken.<sup>89</sup> In dit arrest oordeelde het HvJ EU dat de discriminatie van buitenlandse belastingplichtigen niet weggenomen werd door het feit dat de buitenlandse belastingplichtige kon opteren voor de keuzeregeling.<sup>90</sup> Art. 49 VWEU bepaald dat op vrijheid van vestiging rechtstreeks een beroep moet kunnen worden gedaan: in dit geval wordt de buitenlandse belastingplichtige verplicht te kiezen voor de keuzeregeling. Naar aanleiding van o.a. het arrest Gielen kan de vraag worden gesteld of de keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 nog bestaansrecht heeft, aangezien een buitenlandse belastingplichtige schijnbaar niet hoeft te opteren om brongebonden fiscaal voordeel te krijgen. Belangrijk is hierbij of dit ook geldt voor fiscale voordelen die betrekking hebben op de persoonlijke of gezinssituatie van een belastingplichtige.

---

<sup>83</sup> H. de Vries, 'Keuzeregeling art. 2.5 Wet IB 2001 - stand van zaken en hoe nu verder?', WFR 2013/972

<sup>84</sup> Prof. Mr. C. van Raad, Studenteneditie Internationaal Belastingrecht 2013-2014, Deventer: Kluwer 2013, p. 480

<sup>85</sup> Hof 's-Hertogenbosch 25 november 2011, nr. 11/00340, LJN BV7552, V-N 2012/17.2.1

<sup>86</sup> H. de Vries, 'wijziging van keuzeregeling art. 2.5 Wet IB 2001 hard nodig!', WFR 2009/996

<sup>87</sup> HvJ EU 18 juli 2007, C-182/06 (Lakebrink en Peters-Lakebrink)

<sup>88</sup> H. de Vries, 'Keuzeregeling art. 2.5 Wet IB 2001 - stand van zaken en hoe nu verder?', WFR 2013/972

<sup>89</sup> HvJ EU 18 maart 2010, C-440/08 (Gielen)

<sup>90</sup> HvJ EU 18 maart 2010, C-440/08 (Gielen), r.o. 54

In de literatuur zijn verscheidene visies te vinden over dit vraagstuk. Ik ben het eens met het standpunt van Smit en De Smit dat buitenlandse belastingplichtigen die hun inkomen nagenoeg geheel in Nederland verdienen, hetzelfde behandeld dienen te worden als binnenlandse belastingplichtigen en hiervoor geen gebruik hoeven te maken van de keuzeregeling. Zij menen dat door de algemene bewoordingen van het arrest Gielen dezelfde conclusie getrokken kan worden voor zover buitenlandse belastingplichtigen worden gediscrimineerd in de persoonlijke en gezinssituatie.<sup>91</sup>

Noordenbos stelt echter dat een buitenlands belastingplichtige die objectief vergelijkbaar is met een binnenlands belastingplichtige zijn negatieve inkomsten uit de buitenlandse eigen woning slechts in aftrek mag brengen indien hij opteert voor de keuzeregeling.<sup>92</sup> Hij beargumenteert dat een niet-ingezetene anders gunstiger behandeld wordt dan een ingezetene, aangezien de buitenlands belastingplichtige in dit geval wel de aftrekpost voor zijn eigen woning kan gebruiken, terwijl Nederland niet heft over het wereldinkomen. In dit kader spreekt A-G Wattel, net zoals Smit en De Smit, over het gevaar van ‘cherry-picking’.<sup>93</sup>

Aangezien buitenlandse belastingplichtigen die voldoen aan de Schumacker criteria nu een rechtstreeks beroep kunnen doen op het Gielen-arrest, wanneer zij Nederlandse aftrekposten willen claimen die betrekking hebben op de persoonlijke of gezinssituatie, hoeven zij niet meer te opteren voor de keuzeregeling. Zij hebben immers automatisch recht op een vergelijkbare behandeling als inwoners. Daarom lijkt mij dat de keuzeregeling met name van belang is voor buitenlandse belastingplichtige die niet voldoen aan de Schumacker eisen. Pötgens stelt dan ook terecht dat het totale belang van de keuzeregeling in dit geval vrij gering is.<sup>94</sup>

#### **§4.6 Besluit 26 april 2013**

Vooruitlopend op wettelijke aanpassingen van art. 2.5 Wet IB 2001 heeft de staatssecretaris reeds op 2 juni 2012<sup>95</sup> een besluit uitgevaardigd om de keuzeregeling op een aantal vlakken Europeesrechtelijk te repareren. In het besluit van 16 april 2013,<sup>96</sup> waarin het besluit van 2 juni 2012 is komen te vervallen, heeft de staatssecretaris dit eerdere besluit gerealiseerd en uitgebreid. In deze paragraaf zal ik nader ingaan op de bezwaren vanuit het perspectief van het Europese recht die dit tweetal besluiten wegneemt. Belangrijk is echter dat deze tegemoetkomingen alleen gelden voor een buitenlandse belastingplichtige die opteert en van wie het (gecorrigeerde) verzamelinkomen voor minstens 90%

---

<sup>91</sup> D.S. Smit en R.C. de Smit, ‘De ondernemer in de Nederlandse inkomstenbelasting en het EU-recht’, WFR 2010/794

<sup>92</sup> H.J. Noordenbos, ‘Niet toekennen zelfstandigenaftrek aan buitenlands belastingplichtige strijdig met EU-recht’, NTFR 2010/795.

<sup>93</sup> Conclusie van A-G Wattel van 23 juni 2010, nr. 43 671 bis, NTFR 2010/1699, punt 8.4

<sup>94</sup> F.P.G. Pötgens, ‘Over het keuzerecht, Europeesrechtelijke ontwikkelingen en de grensambttenarendoctrine’, MBB. Belastingbeschouwingen, v80 n3 (2011): 99-105

<sup>95</sup> Besluit Staatssecretaris van Financiën van 2 juni 2012, nr. DGB2012/2190M, V-N 2012/32.11.

<sup>96</sup> Besluit Staatssecretaris van Financiën van 26 april 2013, nr. DGB2013/201M, V-N/2013/29.14



belast is in Nederland. Daarnaast dient de buitenlandse belastingplichtige inwoner te zijn van een lidstaat van de Europese Unie of van IJsland, Noorwegen en Liechtenstein.

Ondanks het feit dat in het besluit wordt verwezen naar de uitspraak van het gerechtshof 's-Hertogenbosch, waar werd geoordeeld dat een buitenlandse belastingplichtige niet hoeft te opteren om recht te hebben op hypotheekaf trek,<sup>97</sup> dient de buitenlandse belastingplichtige volgens de staatssecretaris dus wel te verzoeken voor toepassing van art. 2.5 Wet IB 2001. Indien een buitenlandse belastingplichtige wel opteert, maar niet aan deze inkomenseis voldoet, krijgt hij niet te maken met deze goedkeuringen.

#### **§4.6.1 Eigen woning**

Een buitenlandse belastingplichtige die gebruik maakt van art. 2.5 Wet IB 2001 en voor minstens 90% belast wordt in Nederland, krijgt niet meer te maken met het terugnemen van negatieve inkomsten uit de eigen woning in het buitenland. Deze tegemoetkoming is van toepassing op art. 3, lid 2 UBIB 2001, namelijk het berekenen van het inkomen waarover Nederland een voorkoming van dubbele belasting verleent, maar ook op de inhaalregeling en de terugneemregeling. Om dubbele aftrek te voorkomen, geldt deze goedkeuring alleen indien de belastingplichtige of zijn fiscale partner geen recht heeft op hypotheekrenteaf trek in het woonland. Overigens blinkt deze laatste voorwaarde niet uit in duidelijkheid.<sup>98</sup>

#### **§4.6.2 Voorkoming van dubbele belasting**

Daarnaast geeft de secretaris in dit besluit nog drie tegemoetkomingen voor de manier waarop voorkoming van dubbele belasting voor buitenlandse belastingplichtigen wordt berekend. Ook hier geldt weer dat de buitenlandse belastingplichtige moet opteren en voor ten minste 90% belast moet zijn in Nederland.

##### **§4.6.2.1 Per-country methode**

Bij 7 buitenlandse belastingplichtigen wordt voortaan, net zoals bij binnenlandse belastingplichtigen, de aftrek ter voorkoming van dubbele belasting voortaan per country berekend. Door deze voorkomingstechniek wordt negatief inkomen uit het buitenland niet langer gesaldeerd met negatief inkomen uit een andere lidstaat.

##### **§4.6.2.2 In overeenstemming met het De Groot-arrest**

Een belastingplichtige verliest niet langer een deel van de persoonsgebonden aftrek en de aftrek voor uitgaven voor inkomensvoorzieningen. Deze worden niet meer opgeteld bij het noemerinkomen, zoals

---

<sup>97</sup> Hof 's-Hertogenbosch 25 november 2011, nr. 11/00340, LJN BV7552, V-N 2012/17.2.1

<sup>98</sup> Zie ook: N.P. Schipper en D. Reins, 'Het nieuwe besluit inzake de keuzeregeling', WFR 2012/1396

in lid 5 van art. 3 UBIB 2001 stond, zodat de opterende belastingplichtige een kleinere voorkoming kreeg. De voorkoming van dubbele belasting wordt voortaan berekend met een noemerinkomen waar deze aftrekposten niet meer worden opgeteld. Deze tegemoetkoming geldt alleen indien de belastingplichtige of zijn fiscale partner in het woonland geen recht hebben op deze aftrekposten.

#### **§4.6.2.3 Heffingskorting kan volledig worden vergolden**

De aftrek ter voorkoming van dubbele belasting wordt berekend over de belasting voor aftrek van de heffingskorting. De heffingskorting wordt dus niet pro rata toegekend en de opterende belastingplichtige verliest niet langer een deel van zijn heffingskorting.

#### **§4.6.3 De inkomensnorm van 90%**

Zoals eerder gesteld gelden de tegemoetkoming uit dit besluit alleen voor opterende buitenlandse belastingplichtigen waarvan minstens 90% van het verzamelinkomen belast is in Nederland. Bij het berekenen van dit percentage worden het negatieve inkomen uit de buitenlandse eigen woning, de (negatieve) persoonsgebonden aftrek en de uitgaven voor inkomensvoorzieningen verwijderd uit de breuk.<sup>99</sup>

In dit besluit wordt dus uitgegaan van een 90% eis als gevolg van het Schumacker arrest. Uit de zaak Commissie/Estland<sup>100</sup> blijkt echter dat het HvJ geen harde procentuele eis hanteert bij het vergelijken van inwoners en niet-inwoners: in dit arrest moest het bronland (Estland) rekening houden met de fiscale draagkracht van de belastingplichtige, aangezien het woonland (Finland) geen belastingvoordelen kon verlenen die verband hielden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige, omdat het inkomen van de belastingplichtige daar te gering voor was.

Daarom lijkt mij het hanteren van een 90% eis onjuist in het licht van het Europese recht. Ik kan mij dan ook meer vinden in de conclusie van Schipper en Reins om een altijd-ergensbeginsel te hanteren.<sup>101</sup> Hierbij dient gekeken worden naar het eerder genoemde woonstaat en

---

<sup>99</sup> Uit het besluit van 26 april 2013 blijkt dat de breuk er als volgt uit ziet:

Teller = inkomen ingevolge artikel 7.1 van de Wet IB 2001 voor zover dat aan Nederland ter heffing is toegewezen, verminderd met de negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen, de negatieve persoonsgebonden aftrek en de belastbare inkomsten uit eigen woning, en vermeerderd met de negatieve belastbare inkomsten uit eigen woning en de aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld. Noemer = verzamelinkomen ingevolge artikel 2.18 van de Wet IB 2001, verminderd met de negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen, de negatieve persoonsgebonden aftrek en de belastbare inkomsten uit eigen woning, en vermeerderd met de negatieve belastbare inkomsten uit eigen woning, de uitgaven voor inkomensvoorzieningen, de persoonsgebonden aftrek en de aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld, zoals berekend vanwege de keuze voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige. Voor het bepalen van de noemer moet bij het belastbare inkomen uit sparen en beleggen worden afgezien van het in mindering brengen van het heffingvrij vermogen.

<sup>100</sup> HvJ EU 10 mei 2012, nr. C-39/10 (Commissie vs. Estland), V-N 2012/27.13.1

<sup>101</sup> N.P. Schipper en D. Reins, 'Het nieuwe besluit inzake de keuzeregeling', WFR 2012/1396

inkomenscriterium.<sup>102</sup> Voor toetsing aan de Schumacker-criteria moet niet het percentage van het bronstaatinkomen leidend zijn, maar de vraag of de fiscale draagkracht van de belastingplichtige, dat wil zeggen de persoonlijke en gezinssituatie, in het woonland in aanmerking genomen kan worden. In het licht van het Commissie/Estland arrest kan gesteld worden dat de inkomenseis helemaal dient te vervallen.<sup>103</sup>

#### **§4.7 Tussenconclusie**

Uit de voorgaande paragrafen blijkt dat de keuzeregeling van art.2.5 Wet IB 2001 in eerste instantie ruimer is dan wat het Europese recht voorschrijft. Zo is er geen sprake van een inkomenscriterium: ook een buitenlandse belastingplichtige met een beperkt inkomen kan opteren voor de keuzeregeling. Daarnaast wordt in de keuzeregeling niet gerept over het woonstaatcriterium. Een buitenlandse belastingplichtige die niet aan de dubbele Schumacker-eis voldoet, kan in dit geval gebruik maken van art. 2.5 Wet IB 2001.

De keuzeregeling heeft echter ook een aantal aspecten die niet aan de eisen van het Europese recht voldoen en onder bepaalde omstandigheden kunnen leiden tot discriminatie, wanneer de buitenlandse belastingplichtige objectief vergelijkbaar is volgens het Schumacker arrest. Zo hanteert de keuzeregeling andere regels bij de voorkoming van dubbele belasting voor buitenlandse belastingplichtigen. Zo kent de keuzeregeling een overallmethode in plaats van een per countrymethode, is de voorkoming niet in overeenstemming met het arrest De Groot en worden heffingskortingen pro rata toegerekend. Ook de inhaalregeling en de terugneemregeling leveren strijdigheden met het Europese recht op indien door de buitenlandse belastingplichtige wordt voldaan aan de Schumacker eis.

In het besluit van 26 april 2013 heeft de staatssecretaris daarom de keuzeregeling grotendeels willen repareren voor opterende belastingplichtigen die voldoen aan de inkomenseis van 90%. Onder andere de toepassing van de inhaalregeling en de terugneemregeling bij negatieve inkomsten uit eigen woning wordt afgeschaft. Dit geldt ook voor de berekening van de voorkoming van dubbele belasting voor buitenlandse belastingplichtigen, onder andere is er nu sprake van een per country-methode, wordt de heffingskorting niet meer pro rate toegekend en is de behandeling van persoonsgebonden aftrekposten en uitgaven voor inkomensvoorzieningen nu in lijn met het Arrest-De Groot.

Echter hanteert dit arrest een inkomenseis van 90%, die wanneer aan het woonstaatcriterium wordt voldaan door de belastingplichtige in strijd kan zijn met het Europese recht. Daarnaast blijkt onder andere uit de uitspraak van het Hof 's-Hertogenbosch van 25 november 2011 dat een buitenlandse belastingplichtige niet hoeft te opteren om recht te hebben op de hypotheekaf trek. Daarnaast repareert

---

<sup>102</sup> Zie paragraaf 2.1

<sup>103</sup> H. de Vries, 'Keuzeregeling art. 2.5 Wet IB 2001 - stand van zaken en hoe nu verder?', WFR 2013/972

het besluit niet alle strijdigheden met het Europese recht. Zo ondervindt de opterende belastingplichtige nog steeds progressienadeel bij in werking treding van de terugneemregeling.

Tot slot lijkt de keuzeregeling een groot deel van zijn belang verloren te hebben door het arrest Gielen, aangezien uit dit arrest de conclusie getrokken kan worden dat een buitenlandse belastingplichtige, die zich in een Schumacker situatie bevindt, niet langer hoeft te opteren om gebruik te maken van persoonlijke aftrekposten.

Concluderend vind ik dat de keuzeregeling, ook na de reparatie van het besluit van 26 april 2013, niet houdbaar is in het licht van het Europese recht. Weliswaar zijn een aantal aspecten veranderd en daardoor verbeterd, echter kan met name de harde inkomenseis van 90% discriminatie opleveren van niet-ingezetenen.

## **Hoofdstuk 5 De nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001**

### **§5.0 Inleiding**

Aangezien art. 2.5 Wet IB 2001 veel vragen oproep met betrekking tot het Europese recht en belastingverdragen, vervalt per 1 januari 2015 de keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001, zo staat in het wetsvoorstel Belastingplan 2014.<sup>104</sup> Ter vervanging van de keuzeregeling zal art. 7.8 Wet IB 2001 in werking treden en zullen alleen kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen recht hebben op de aftrekposten en heffingskortingen die ook voor binnenlandse belastingplichtigen gelden.

In dit hoofdstuk zal nader ingegaan worden op de werking en voorwaarden van art. 7.8 Wet IB 2001.

### **§5.1 De kwalificerende buitenlandse belastingplichtige**

Waar de keuzeregeling nog een ruime interpretatie was van wat het Europese recht eist (buitenlandse belastingplichtigen die niet voldoen aan de Schumacker-criteria mogen ook opteren), is de nieuwe regeling nauwer wat betreft de werkingssfeer. Buitenlandse belastingplichtigen die kwalificeren voor deze regeling dienen ten minste 90% van hun inkomen te verdienen in Nederland. Er wordt dus van de keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 afgestapt en gekeken of de belastingplichtige kwalificeert: het inkomenscriterium van Schumacker wordt toegepast om te kijken of de buitenlandse belastingplichtige aanspraak kan maken op persoonlijke aftrekposten. Zoals Korving treffend vermeld heeft de buitenlandse belastingplichtige geen keuze meer.<sup>105</sup>

---

<sup>104</sup> Belastingplan 2014, MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 3

<sup>105</sup> J.J.A.M. Korving, 'Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen: je hebt geen keuze!', NTFRB2014-4

In deze nieuwe regeling wordt niet langer het wereldinkomen belast, net als een binnenlandse belastingplichtige wordt alleen het Nederlandse inkomen van art. 7.1 Wet IB 2001 belast. Daarnaast vervalt ook de voorkoming van dubbele belasting, de terugneemregeling en de inhaalregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 en het UBIB 2001. Ook heeft de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige als gevolg van de gelijke behandeling recht op dezelfde persoonlijke tegemoetkomingen als een binnenlandse belastingplichtige. Deze tegemoetkomingen worden genoemd in art. 7.8 lid 1, lid 2 en lid 3 wet IB 2001 en zijn door Pötgens als volgt opgesomd:<sup>106</sup>

- Heffingskortingen
- Aftrek wegens negatieve inkomsten uit eigen woning
- Aftrek wegens uitgaven voor inkomensvoorzieningen
- Uitgaven voor monumentenpanden
- Andere persoonsgebonden aftrekposten
- De middelingsregeling
- De vrije toerekening van inkomensbestanddelen en bestanddelen van de rendementsgrondslag aan de belastingplichtige en zijn partner op voet van art. 2.17 lid 2 Wet IB 2001.

## **§5.2 De criteria voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen**

Er is in art. 7.8 Wet IB 2001 sprake van kwalificerende buitenlandse belastingplichtige als aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:<sup>107</sup>

1. De belastingplichtige wordt in een EU lidstaat, de EER (Europees Economische Ruimte),<sup>108</sup> Zwitserland of de BES-eilanden als inwoner in de belastingheffing betrokken.
2. Het inkomen van de belastingplichtige is voor 90% of meer in Nederland onderworpen aan de heffing van de inkomstenbelasting of loonbelasting of het inkomen van de belastingplichtige is tezamen met zijn partner voor 90% of meer in Nederland onderworpen aan de heffing van de inkomstenbelasting of loonbelasting.
3. De belastingplichtige moet een inkomensverklaring van de belastingautoriteit van zijn woonland overleggen om inzage te geven in zijn niet-Nederlandse inkomen.

Tevens wordt naar Nederlandse maatstaven bepaald of aan de 90%-eis wordt voldaan. Daarnaast bevat de nieuwe kwalificerende regeling een aantal delegatiebepalingen. Zo kunnen bij algemene maatregel van bestuur eisen gesteld worden aan de verklaring van de buitenlandse belastingautoriteit. Daarnaast bepaalt art. 7.8 lid 8 Wet IB 2001 dat onder bepaalde voorwaarden belastingplichtigen die niet aan de 90%-eis voldoen, toch kunnen kwalificeren voor art. 7.8 Wet IB 2001. Hiermee wil de wetgever

---

<sup>106</sup> F.P.G. Pötgens, 'Van een kiezende naar een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige', WFR 2013/1348

<sup>107</sup> Art. 7.8 lid 6 Wet IB 2001

<sup>108</sup> Dat wil zeggen: IJsland, Noorwegen en Liechtenstein

kunnen anticiperen op arresten van het HvJ EU, zoals het Commissie/Estland arrest. Aangezien de wetgever de 90%-eis van Gschwind nog steeds als leidend ziet,<sup>109</sup> wil het echter wel vasthouden aan de 90%-eis.<sup>110</sup> Ook bepaalt art. 7.8 lid 8 dat de aanwijzing als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige ook betrekking kan hebben op een deel van het jaar. Korving gaat hier vanuit dat dit gedeelte van toepassing is op migrerende belastingplichtigen en betoogt mijn inziens terecht dat er in dat geval een pro rata verhouding dient te worden gekozen om te toetsen of aan de 90%-eis wordt voldaan.<sup>111</sup>

### **§5.2.1 De inkomenseis**

De inkomenseis vindt zijn oorsprong in de besluiten van 2 juni 2012 en 26 april 2013<sup>112</sup> en is in die vorm reeds behandeld in paragraaf 4.7.3. Ook hier wordt als basis het verzamelinkomen van art. 2.18 genomen en staat hier het Nederlandse inkomen van art. 7.1 Wet IB 2001 tegenover, voor zover op grond van een belastingverdrag hierbij het heffingsrecht aan Nederland toegewezen is.<sup>113</sup> In dit geval dient het Nederlandse inkomen ten minste 90% van het verzamelinkomen te bedragen.

### **§5.3 Tussenconclusie**

De wetgever heeft met de nieuwe kwalificerende regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 een aantal Europeesrechtelijke bezwaren willen wegnemen en heeft zodoende een nauwere aansluiting met het inkomenscriterium van het Schumacker arrest gezocht. Zodoende heeft de buitenlandse belastingplichtige niet langer de keuze om als binnenlandse belastingplichtige aangemerkt te worden: hij kwalificeert.

Wil een buitenlandse belastingplichtige kwalificeren, dan dient hij aan de drie cumulatieve voorwaarden te voldoen van art. 7.8 lid 6 Wet IB 2001. Hierdoor is de persoonlijke werkingssfeer een stuk nauwer dan de werkingssfeer van de keuzeregeling, die op dit gebied verder ging dan wat het Europese recht verlangde.

---

<sup>109</sup> Arrest Gschwind, HvJ EU 14 september 1999, Zaak C-391/97

<sup>110</sup> Belastingplan 2014, MvT, Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 3, p. 23

<sup>111</sup> J.J.A.M. Korving, 'Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen: je hebt geen keuze!', NTFRB2014-4

<sup>112</sup> F.P.G. Pötgens, 'Van een kiezende naar een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige', WFR 2013/1348

<sup>113</sup> Art. 7.8 lid 7 Wet IB 2001

## **Hoofdstuk 6 Voldoet de nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 wel aan de eisen van het Europese recht?**

### **§6.0 Inleiding**

Allereerst zal in dit hoofdstuk gekeken worden naar de verschillende aspecten van de kwalificerende regeling die (eventueel) discriminerend kunnen werken of anderzijds strijdigheden met het Europese recht kunnen opleveren. Hierna zal een conclusie volgen waarin gekeken wordt of de regeling van art. 7.18 Wet IB 2001 Europees houdbaar is.

### **§6.1 De inkomenseis**

Zoals vermeld in paragraaf 4.7.3 maakt de Nederlandse wetgever hier ten onrechte gebruik van een 90%-eis. Uit onder andere het Commissie/Estland-arrest blijkt dat het HvJ EU het inkomenscriterium niet als harde procentuele eis hanteert, maar dit eerder ziet als omstandigheid waaronder discriminatie optreed.<sup>114</sup> Ook Kingma en Schaper betogen dat de visie van de wetgever op de Schumacker criteria onjuist is.<sup>115</sup> Zij vinden dat de doorslaggevende reden voor gelijke behandeling in de werkstaat afhangt van het feit of de woonstaat de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige niet in aanmerking kan nemen.

Daarnaast levert de combinatie van de inkomenseis en jaren waarin de buitenlands belastingplichtige slechts een gedeelte van het jaar kwalificeert voor art 7.8 Wet IB 2001 problemen op. In dit geval, waarbij gedacht moet worden aan migratie, lijkt dit voor onduidelijkheden te zorgen bij de 90% -eis en de toepassing van heffingskortingen.<sup>116</sup>

#### **§6.1.1 De prejudiciële vragen van de HR in BNB 2014/39 (Kieback)**

Om duidelijkheid te creëren over de inkomenseis van 90% heeft de staatssecretaris daarom in de zaak Kieback prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ EU.<sup>117</sup> In dit geval bepaalt het HvJ EU in deze zaak met haar oordeel de houdbaarheid van de kwalificerende regeling van art. 7.18 Wet IB 2001.

In BNB 2014/39 verzoekt belanghebbende die een gedeelte van het jaar buitenlands belastingplichtige in Nederland is om aftrek van negatieve inkomsten uit zijn Duitse eigen woning van zijn in Nederland belaste loon. Gedurende dit jaar verhuist de belanghebbende echter naar de V.S. en houdt zijn buitenlandse belastingplicht om die reden in Nederland op. De HR stelt in dit geval de vraag aan het HvJ EU hoe de inkomenseis moet worden toegepast: wordt het Nederlandse inkomen toegepast op het

---

<sup>114</sup> N.P. Schipper en D. Reins, 'Het nieuwe besluit inzake de keuzeregeling', WFR 2012/1396

<sup>115</sup> S. Kingma en M.G.H. Schaper, 'De kwalificerende buitenlandse belastingplichtige in historisch en EU-rechtelijk perspectief', WFR 2014/659

<sup>116</sup> J.J.A.M. Korving, 'Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen: je hebt geen keuze!', NTFRB2014-4

<sup>117</sup> HR 13 december 2013, nr. 12/02305, ECLI:NL:HR:2013:1671, BNB 2014/39, geregistreerd als C-9/14 (Kieback) bij het HvJ EU.

jaarinkomen of op het inkomen dat wordt verdiend tijdens de periode dat de belanghebbende woont in Duitsland en werkt in Nederland.

### **§6.2 De delegatiebepaling van art. 7.8 lid 8 Wet IB 2001**

In een poging om het inkomenscriterium van art. 7.8 lid 6 te verantwoorden en zodoende te proberen te anticiperen op toekomstige uitspraken van het HvJ EU, is in art. 7.8 lid 8 een delegatiebepaling opgenomen om buitenlandse belastingplichtigen die niet voldoen aan de 90%-eis, toch te laten kwalificeren voor de regeling van art. 7.8 Wet IB 2001. Naast het feit dat deze delegatiebepaling de inbreuk van het inkomenscriterium van de wetgever niet rechtvaardigt,<sup>118</sup> merkt Pötgens terecht op dat een dergelijke delegatiebepaling inbreuk kan maken op het rechtszekerheidsbeginsel.<sup>119</sup> Dit rechtszekerheidsbeginsel moet voor burgers van de EU waarborgen dat de gevolgen van rechtsregels duidelijk, nauwkeurig en voorzienbaar zijn.<sup>120</sup> Ondanks het feit dat de parlementaire toelichting enigszins uitweidt hoe de inkomensverklaring eruit komt te zien, kan dit al snel leiden tot onduidelijkheden en onzekerheden.

### **§6.3 Tussenconclusie**

Duidelijk is dat de nieuwe regeling voor buitenlandse belastingplichtigen van art. 7.8 Wet IB 2001 minder strijdigheden oplevert met het Europese recht dan de keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001. Grootste knelpunt blijft echter de drempel van de inkomenseis: 90% van het inkomen moet belast zijn in Nederland. Naast het feit dat deze 90% in een aantal gevallen te hoog is, zo blijkt uit het Commissie/Estland-arrest, dient mijn inziens allereerst gekeken te worden of de woonstaat rekening kan houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige. In dit geval zal de verhouding van inkomen tussen de woon- en werkstaat slechts een omstandigheid vormen waaronder discriminatie plaats kan vinden.

Naast het feit dat deze inkomenseis onjuist is in Europeesrechtelijk perspectief gezien, dwingt het de wetgever ook een delegatiebepaling op te nemen in art. 7.8 lid 8 Wet IB 2001 om te anticiperen op arresten van het HvJ EU waarin buitenlandse belastingplichtigen voorkomen die gelijk behandeld dienen te worden als binnenlandse belastingplichtigen, maar onder de inkomenseis van 90% zitten. In dit geval is het de vraag of deze delegatiebepaling aan het rechtszekerheidsbeginsel voldoet.

Tot slot is het onduidelijk hoe een kwalificerende belastingplichtige behandeld wordt die slechts een deel van het jaar inkomen in Nederland geniet. Wanneer de buitenlandse belastingplichtige in zo'n geval geen recht zou hebben op een heffingskorting, zou dit in strijd kunnen zijn met het EU-recht.

---

<sup>118</sup> S. Kingma en M.G.H. Schaper, 'De kwalificerende buitenlandse belastingplichtige in historisch en EU-rechtelijk perspectief', WFR 2014/659

<sup>119</sup> F.P.G. Pötgens, 'Van een kiezende naar een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige', WFR 2013/1348

<sup>120</sup> L.A.D. Keus. (2010), 'Europees privaatrecht', Kluwer, Deventer.



## **Hoofdstuk 7 Conclusie en aanbeveling**

### **§7.0 Inleiding**

Allereerst zal ik in dit hoofdstuk de motivatie van de wetgever voor de keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 en de kwalificerende regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 kort inleiden. Vervolgens zal ik in paragraaf 7.1 een conclusie vormen en de probleemstelling beantwoorden. In paragraaf 7.2 zal ik tot slot een aantal persoonlijke aanbevelingen doen.

De keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 is in het leven geroepen om aan de Europeesrechtelijke verplichting van non-discriminatie te voldoen. Uit het arrest Schumacker vloeide namelijk voort dat inwoners en niet-inwoners in beginsel niet gelijk zijn en verschillend behandeld mogen worden. Echter vond de HvJ EU in dit arrest dat inwoners en niet-inwoners wel objectief vergelijkbaar zijn indien voldaan werd aan de Schumacker-criteria. Hiervan was sprake indien een buitenlandse belastingplichtige geheel of nagenoeg geheel al zijn inkomen in de werkstaat verdiende en als gevolg hiervan niet (volledig) gebruik kon maken van zijn persoonlijke aftrekposten in zijn woonstaat.

In dit geval waren binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen dus objectief vergelijkbaar en dienden zij gelijk behandeld te worden: de werkstaat moest hier rekening houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de buitenlandse belastingplichtige.

### **§7.1 Conclusie**

In deze paragraaf zal ik de probleemstelling van hoofdstuk 1 beantwoorden, namelijk:

***Is de huidige keuzeregeling van artikel 2.5 Wet IB 2001 in strijd met het EU-recht en zo ja, is de nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 wel houdbaar met betrekking tot het EU-recht?***

Nederland heeft met de keuzeregeling geprobeerd in te spelen op de jurisprudentie van het HvJ EU. Indien een buitenlandse belastingplichtige opteert voor de keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001, wordt de opererende belastingplichtige hetzelfde behandeld als een binnenlandse belastingplichtige. Dit lijkt in eerste instantie positief, aangezien de buitenlandse belastingplichtige aanspraak kan maken op de persoonsgebonden aftrek en heffingskortingen. Echter wordt de buitenlandse belastingplichtige met zijn gehele wereldinkomen in de Nederlandse heffing betrokken. Daarnaast krijgt de buitenlandse belastingplichtige te maken met een aangepaste voorkoming van dubbele belasting, de inhaalregeling en de terugneemregeling.

Vanuit het Europeesrechtelijke perspectief heeft de keuzeregeling een ruime werking, maar ook een aantal knelpunten. Zo gaat de keuzeregeling allereerst verder dan wat het Europese recht verlangt: ook buitenlandse belastingplichtigen die niet voldoen aan de Schumacker criteria kunnen gebruik maken

van de keuzeregeling. Daarnaast geldt alleen dat de partner van de buitenlands belastingplichtige geen aanspraak moet kunnen maken op de persoonlijke aftrekposten in het woonland.

Echter leveren de voorkoming van dubbele belasting, de inhaalregeling en de terugneemregeling strijdigheden met het Europese recht op indien sprake is van een buitenlandse belastingplichtige die zich in een Schumacker situatie bevindt. Zo werd bij de voorkoming van dubbele belasting uitgegaan van de overallemethode, was er sprake van een pro-rata verlies van heffingskortingen en was de voorkoming in strijd met het De Groot arrest. De inhaalregeling, die verliesdumping poogt tegen te gaan, gebruikte ook een overallemethode. Daarnaast gold deze regeling ook voor negatieve inkomsten uit de eigen woning in het buitenland. De terugneemregeling kende ook een aantal strijdigheden met het Europese recht. Zo was er sprake van progressienadeel, aangezien alle aftrekposten van de afgelopen acht jaar in een keer tot het inkomen in box 1 gerekend werden. Daarnaast was de reikwijdte van de terugneemregeling te groot, het hof stelt in het arrest Lakebrink dat de fiscale draagkracht deel uitmaakt van persoonlijke en gezinssituatie: de terugneemregeling nam dus teveel posten terug, aangezien een deel van belastingvoordelen deel uitmaakt van de fiscale draagkracht van de belastingplichtige.

Uit het arrest Gielen blijkt dat een belastingplichtige die voldoet aan het inkomenscriterium rechtstreeks beroep kan doen op de vrijheden van het VWEU. Hierdoor heeft een buitenlandse belastingplichtige die objectief vergelijkbaar is met een binnenlandse belastingplichtige automatisch recht op een gelijke behandeling. In het kader van dit arrest kan gesteld worden dat de keuzeregeling alleen nog belangrijk is voor buitenlandse belastingplichtigen die niet aan de Schumacker-eisen voldoen.

In het besluit van 26 april 2013 zijn vervolgens een aantal aspecten van de keuzeregeling Europeesrechtelijk gerepareerd. Dit kan gezien worden als een stap in de goede richting. Zo werden negatieve inkomsten van de buitenlandse eigen woning niet meer teruggenomen door de inhaalregeling en de terugneemregeling. Daarnaast werd de berekening van aftrek ter voorkoming van dubbele belasting aangepast voor buitenlandse belastingplichtigen. De per country-methode werd gehanteerd, de heffingskortingen werden niet langer pro rata toegekend en de voorkoming was ‘De Groot-proof.’

Naast het feit dat niet alle eerder genoemde strijdigheden door dit besluit werden opgelost, werd in het besluit de eis gesteld dat de belastingplichtige voldeed aan de inkomenseis van 90%. Daarnaast moest de belastingplichtige opteren. In het licht van het Commissie/Estland arrest is deze 90% echter niet houdbaar: er moet in beginsel gekeken worden of de woonstaat rekening kan houden met de persoonlijke en gezinssituatie. Daarnaast blijkt uit de uitspraak van het gerechtshof 's-Hertogenbosch van 25 november 2011 en het arrest Gielen dat een belastingplichtige niet hoeft te opteren om recht te hebben op hypotheekrente aftrek van de buitenlandse eigen woning.

Er kan daarom geconcludeerd worden dat de huidige keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 in strijd is met het EU-recht. Nu kan gekeken worden naar het tweede gedeelte van de probleemstelling: is de nieuwe regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 wel houdbaar met betrekking tot het EU-recht?

De wetgever gaat per 1 januari 2015 over op de kwalificerende regeling van art. 7.8 Wet IB 2001. Met deze regeling heeft de wetgever een nauwere aansluiting met het EU-recht geprobeerd te creëren. De belastingplichtige heeft niet langer een keuze, als hij aan drie cumulatieve eisen voldoet, kwalificeert hij voor art. 7.8 wet IB 2001. Het belangrijkste gedeelte van deze kwalificatie die strijdig kan zijn met het Europese recht is de inkomenseis van 90% van art. 7.8 lid 6 Wet IB 2001. Zoals eerder gezegd voldoet deze drempel van 90% niet aan het Europese recht, aangezien er situaties denkbaar zijn waar de werkstaat rekening moet houden met de persoonlijke en gezinssituatie, aangezien de woonstaat hier geen rekening mee kan houden. Dit terwijl de buitenlandse belastingplichtige minder dan 90% in de werkstaat aan belast inkomen heeft. De wetgever heeft hier met art. 7.8 lid 8 Wet IB 2001 op willen anticiperen, echter kan deze niet de breuk met het EU-recht van art. 7.8 lid 6 Wet IB 2001 rechtvaardigen.

Concluderend kan daarom gesteld worden dat de nieuwe kwalificerende regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 een stap in de goede richting is, maar niet volledig overeenkomt met het Europese recht. In bepaalde gevallen zal art. 7.8 Wet IB 2001 dus niet houdbaar zijn in combinatie met het Europese recht.

## **§7.2 Aanbevelingen**

In een ideale wereld zou de Europese aanpak van De Vries mijn inziens de beste aanpak zijn.<sup>121</sup> Hij stelt de invoering van een compensatieregeling op Europees niveau voor, zoals we die ook kennen in art. 27 van het belastingverdrag tussen Nederland en België. Hierin is geregeld dat de woonstaat een compensatie verleent aan de inwoners, indien blijkt dat de totale verschuldigde belasting van de twee landen meer is dan de belasting die de belastingplichtige zou betalen wanneer het inkomen uitsluitend in Nederland belast zou worden. Op deze manier houdt de woonstaat altijd rekening met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige. Deze regeling biedt rechtszekerheid aan de belastingplichtige en sluit daarnaast aan bij het Europese recht. Echter zie ik een dusdanige regeling de komende tijd niet gerealiseerd worden, aangezien hier een brede Europese aanpak voor nodig is.

Dichter bij huis is de oplossing van Kingma en Schaper. Zij stellen voor het zesde lid uit art. 7.8 Wet IB 2001 te schrappen en het vierde lid om te schrijven als de primaire toepassingsvoorwaarde.<sup>122</sup> Door lid 6 te laten vallen wordt de personele reikwijdte vergroot, aangezien ook inwoners van landen die

---

<sup>121</sup> H. de Vries, 'wijziging van keuzeregeling art. 2.5 Wet IB 2001 hard nodig!', WFR 2009/996

<sup>122</sup> S. Kingma en M.G.H. Schaper, 'De kwalificerende buitenlandse belastingplichtige in historisch en EU-rechtelijk perspectief', WFR 2014/659

geen deel uitmaken van de EU in dit geval gebruik kunnen maken van de kwalificerende regeling. Dit is naar mijn mening terecht, zolang er met deze landen maar sprake is van uitwisseling van inlichtingen over de belastingen. Daarnaast wordt zo de 90%-eis geschrapt, wat ook zeer ten goede komt aan de Europeesrechtelijke houdbaarheid van art. 7.8 Wet IB 2001. Tot slot stellen Kingma en Schaper voor lid 8 van art. 7.8 Wet IB 2001 te schrappen, aangezien deze dan zijn functie grotendeels verliest.

Pötgens stelt onder andere voor de inkomensverklaring dusdanig in te richten dat de woonstaat verklaart dat in die staat geen rekening gehouden kan worden met de persoonlijke en gezinssituatie. In dit geval dient de inkomensverklaring als bewijsmiddel, waarbij hij voorstelt ook andere middelen toe te laten die als bewijsmiddel kunnen dienen. In zo'n geval kan de buitenlandse belastingplichtige alsnog kwalificeren, ook indien de woonstaat niet meewerkt.

Naar mijn mening is de combinatie van Kingma en Schaper met Pötgens het beste, aangezien dit ook goed te realiseren is op korte termijn. Daarnaast worden Europeesrechtelijke bezwaren op deze manier weggenomen en wordt de regeling van art. 7.8 Wet IB 2001 toegankelijker voor buitenlandse belastingplichtigen.

## Literatuur

### Artikelen

- N.P. Schipper en D. Reins, 'De Schumacker criteria nader beschouwd', WFR 2012/703
- N.P. Schipper en D. Reins, 'Het nieuwe besluit inzake de keuzeregeling', WFR 2012/1396
- F.P.G. Pötgens, 'Nadere precisering Schumacker-criteria', WFR 2012/36
- F.P.G. Pötgens, 'Over het keuzerecht, Europeesrechtelijke ontwikkelingen en de grensambtenarendoctrine', MBB. Belastingbeschouwingen, v80 n3 (2011): 99-105
- H. de Vries, 'wijziging van keuzeregeling art. 2.5 Wet IB 2001 hard nodig!', WFR 2009/996
- H. de Vries, 'Keuzeregeling art. 2.5 Wet IB 2001 - stand van zaken en hoe nu verder?', WFR 2013/972
- B. Opmeer, 'Zwaar weer voor de keuzeregeling voor binnenlandse belastingplicht?', MBB 2009/02
- D.S. Smit en R.C. de Smit, 'De ondernemer in de Nederlandse inkomstenbelasting en het EU-recht', WFR 2010/794
- H.J. Noordenbos, 'Niet toekennen zelfstandigenaftrek aan buitenlands belastingplichtige strijdig met EU-recht', NTFR 2010/795
- J.J.A.M. Korving, 'Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen: je hebt geen keuze!', NTFRB2014-4
- S. Kingma en M.G.H. Schaper, 'De kwalificerende buitenlandse belastingplichtige in historisch en EU-rechtelijk perspectief', WFR 2014/659
- M.V. Lambooi, 'Het eindarrest in Gielen: echt het einde?', NTFR Beschouwingen 2011/3
- Conclusie van A-G Wattel van 23 juni 2010, nr. 43 671 bis, NTFR 2010/1699

### Besluiten

- Besluit Staatssecretaris van Financiën van 2 juni 2012, nr. DGB2012/2190M
- Besluit Staatssecretaris van Financiën van 26 april 2013, nr. DGB2013/201M

## **Boeken**

- B.J. Kiekebeld & J.A.R. van Eijsden, Nederlands belastingrecht in Europees perspectief, Deventer: Kluwer 2009
- Prof. Mr. C. van Raad, Studenteneditie Internationaal Belastingrecht 2013-2014, Deventer: Kluwer 2013
- L.A.D. Keus, 'Europees privaatrecht', Deventer: Kluwer 2010
- B.J.M. Terra en P.J. Wattel, 'European Tax Law', Deventer: Kluwer 2008

## **Kamerstukken**

- Kamerstukken II 1998-1999, 26 727, nr. 3, (MvT)
- Kamerstukken II 2013-2014, 33 752, nr. 3 (MvT)

## **Jurisprudentie**

### **Hof van Justitie van de Europese Unie**

- HvJ EU 5 februari 1963, C-26/62 (Van Gend en Loos);
- HvJ EU 15 juli 1964, C-6/64 (Costa/ENEL);
- HvJ EU 9 maart 1978 Zaak 106/77 (Simmenthal);
- HvJ EU 14 februari 1995, C-279/93 (Schumacker);
- HvJ EU 14 september 1999, C-391/97 (Gschwind);
- HvJ EU 12 december 2002, C-358/00 (De Groot);
- HvJ EU 18 juli 2007, C-182/06 (Lakebrink en Peters-Lakebrink);
- HvJ EU 16 oktober 2008, C-527/06 (Renneberg);
- HvJ EU 23 oktober 2008, C-157/07 (Krankenheim Ruhesitz);
- HvJ EU 18 maart 2010, C-440/08 (Gielen);
- HvJ EU 10 mei 2012, C-39/10 (Commissie/Estland).

### **Hoge Raad**

- HR 13 december 2013, nr. 12/02305, ECLI:NL:HR:2013:1671, BNB 2014/39, geregistreerd als C-9/14 (Kieback) bij het HvJ EU

### **Gerechtshof**

- Hof 's-Hertogenbosch 25 november 2011, nr. 11/00340, LJN BV7552, V-N 2012/17.2.1

### **Rechtbank**

- Rechtbank Breda, 30 november 2011, nr. 10/2852, LJN: BU8318