

12-10-2022

Heffingskortingen

in internationaal en Europees
verband



S.B.A. (Sylvana) Vriens

SNR: 2059755

E-mail: s.b.a.vriens@tilburguniversity.edu

Scriptiedocent: P.J.J.M. Peeters

Tilburg Universiteit, Tilburg Law School

Heffingskortingen in internationaal en Europees verband

Auteur	S.B.A. (Sylvana) Vriens
Studentnummer	2059755
Module	Afstudeerscriptie Master Fiscaal Recht
Instituut	Tilburg Universiteit
Plaats	Eersel
Datum afsluiten scriptie	25 oktober 2022
Examencommissie	Drs. P.J.J.M. Peeters en Prof. dr. A.J.A. Stevens

Voorwoord

Voor u ligt mijn scriptie met de titel 'De heffingskortingen in internationaal en Europees verband'. Dit is het sluitstuk van mijn Master Fiscaal Recht en tevens het sluitstuk van mijn studieperiode. Toen ik 9 jaar geleden een Mbo-opleiding ging volgen, had ik nooit verwacht dat ik mijn studieperiode zou afsluiten met een Mastertitel Fiscaal Recht. Ik ben dan ook erg trots dat ik zo ver ben gekomen.

In mijn laatste bijdrage als student heb ik onderzoek gedaan naar de aanspraak en de hoogte van de algemene heffingskorting en de arbeidskorting op nationaal en Europees gebied. Ik heb met veel plezier onderzocht hoe bepaalde definities nationaalrechtelijk uitgelegd dienen te worden en of bepaalde nationaalrechtelijke regelingen niet in strijd komen met het EU-recht. Voordat ik u veel leesplezier toewens, wil ik nog een aantal dankwoorden uitspreken.

Allereerst wil ik mijn vriend bedanken die altijd voor me klaarstond, waardoor ik me volledig op dit onderzoek heb kunnen richten. Bovendien wil ik hem bedanken voor het motiveren en het meedenken over de inhoud. Verder wil ik graag mijn collega Ronald Jansen bedanken die tevens met mij heeft meegedacht wanneer ik ergens inhoudelijk tegenaan liep en die mijn scriptie heeft gecontroleerd op mijn schrijfwijze.

Naast degene die aan dit eindresultaat hebben bijgedragen, wil ik u als lezer van mijn scriptie als allerlaatste bedanken. Ik wens u veel leesplezier toe.

Sylvana Vriens

A handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and a long horizontal stroke extending to the right.

Eersel, 9 september 2022

Samenvatting

Om een gericht inkomensbeleid te voeren zijn de algemene heffingskorting en de arbeidskorting ingevoerd in de Wet IB 2001. De algemene heffingskorting wordt berekend op grond van het belastbare inkomen uit werk en woning en de arbeidskorting is afhankelijk van het arbeidsinkomen. Er bestond veel discussie over de vraag of het buitenlandse inkomen onder deze definities te scharen viel. Derhalve is voor de arbeidskorting artikel 7.2, lid 18, Wet IB 2001 ingevoerd in 2019. Om te bepalen of de onduidelijkheden zijn opgelost en of de bepalingen met betrekking tot de heffingskortingen in strijd kunnen komen met het EU-recht, is de volgende vraag geformuleerd:

In hoeverre kunnen de toekenning en de hoogte van de algemene heffingskorting in de zin van artikel 8.10 Wet IB 2001 en de arbeidskorting in de zin van artikel 8.11 Wet IB 2001 voor verscheidene belastingplichtigen in strijd komen met het EU-recht?

Op basis van het nationale recht hebben binnenlandse en kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen recht op de algemene heffingskorting en de arbeidskorting, ook indien zij een gedeelte van het jaar deze status hebben. In dat geval wordt de algemene heffingskorting tijdsevenredig herleid. De niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen, die voldoen aan het landencriterium, hebben slechts recht op de arbeidskorting.

Aan de hand van de wetsystematische interpretatiemethode ben ik van mening dat de algemene heffingskorting slechts dient te worden berekend op grond van het wereldinkomen in de binnenlandse periode en het Nederlandse inkomen in de buitenlandse periode in het geval van een migrant. Voor binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen worden namelijk verschillende definities gegeven van het begrip 'belastbare inkomen uit werk en woning'. Ook kan dit worden afgeleid uit de parlementaire geschiedenis. Voor de arbeidskorting is in het Costa Rica-arrest het begrip 'arbeidsinkomen' gedefinieerd. Hieronder valt op grond van dit arrest voor een buitenlandse belastingplichtige slechts het Nederlandse inkomen. Voor de buitenlandse belastingplichtige is deze definitie door de invoering van artikel 7.2, lid 18, Wet IB 2001 aangepast en wordt uitgegaan van het wereldinkomen. Echter, voor een migrant ben ik van mening dat deze bepaling niet van toepassing is en derhalve de uitspraak in de Costa Rica-zaak gevolgd moet worden. Bij een migrant wordt het buitenlandse inkomen dus niet meegenomen voor de hoogte van de arbeidskorting, indien voor dan wel na migratie geen sprake is van buitenlandse belastingplicht.

Het niet toekennen van de algemene heffingskorting aan niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen is mijns inziens niet in strijd met het EU-recht. Dit dient namelijk slechts te gebeuren indien sprake is van gelijke gevallen. Er is sprake van gelijke gevallen indien in de woonstaat geen inkomsten van betekenis worden genoten en de woonstaat derhalve geen rekening kan houden met de persoonlijke en gezinssituatie. De tijdsevenredige herleiding in het geval van een migrant kan mijns inziens echter wel in strijd komen met het EU-recht, indien in de buitenlandse periode geen inkomsten meer worden genoten. Er wordt dan namelijk voldaan aan het criterium zoals hiervóór beschreven, waardoor de totale draagkracht is gelegen in Nederland. In dat geval dient de algemene heffingskorting over het gehele jaar te worden toegekend. De verschillende rechtvaardigingsgronden hiervoor zijn niet geaccepteerd door het Hof van Justitie.

Ten aanzien van de toekenning en de hoogte van de arbeidskorting zie ik geen strijdigheden met het EU-recht. Met betrekking tot de arbeidskorting is namelijk sprake van gelijke gevallen, waardoor deze dan ook gelijk mogen worden behandeld. Niet-ingezetenen worden niet benadeeld ten opzichte van ingezetenen, ook niet in een migratiesituatie. Door de discussies die echter spelen over de begripsdefinities in het geval van migratie, wordt mijns inziens wel in strijd gehandeld met het rechtszekerheidsbeginsel. Een aanpassing in de nationale wetgeving is dan ook geboden.

Inhoudsopgave

Afkortingenlijst	5
Hoofdstuk 1 Inleiding	6
1.1 Aanleiding	6
1.2 Probleemstelling en deelvragen	9
1.3 Afbakening	10
1.4 Theoretische en wetenschappelijke relevantie	10
1.5 Methode van onderzoek.....	11
1.6 Opzet	11
Hoofdstuk 2 De Historische ontwikkelingen van de heffingskortingen	12
2.1 Inleiding	12
2.2 Achtergrond heffingskortingen.....	12
2.2.1 Wet IB 1964	12
2.2.2 Invoering heffingskortingen in de Wet IB 2001	13
2.3 Huidige regeling heffingskortingen	16
2.3.1 Algemene heffingskorting.....	18
2.3.2 Arbeidskorting	19
2.3.3 Tijdsevenredige vermindering	19
2.4 De heffingskortingen in de Loonbelasting	20
2.5 Deelconclusie.....	21
Hoofdstuk 3 Aanspraak op de heffingskortingen volgens nationaal recht	22
3.1 Inleiding	22
3.2 Binnenlandse belastingplichtigen	22
3.3 Buitenlandse belastingplichtigen	23
3.3.1 Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen.....	23
3.3.2 Niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen.....	25
3.3.3 Non-discriminatie	25
3.4 Migranten	26
3.4.1 Algemene heffingskorting.....	27
3.4.2 Arbeidskorting	30
3.5 Deelconclusie.....	35
Hoofdstuk 4 Aanspraak op de heffingskortingen volgens het EU-recht	37
4.1 Inleiding	37
4.2 Toegang tot het VwEU	37
4.3 Discriminatie en belemmering.....	39

4.3.1	Discriminatie volgens het Hof van Justitie	40
4.3.2	Belemmering volgens het Hof van Justitie	41
4.3.3	Algemene heffingskorting	42
4.3.4	Arbeidskorting	45
4.4	Rechtvaardigingsgronden	47
4.4.1	Noodzaak van de samenhang van het belastingstelsel	48
4.4.2	Doeltreffendheid van fiscale controles	48
4.5	Rechtszekerheidsbeginsel	49
4.6	Deelconclusie	50
Hoofdstuk 5 Conclusie en aanbevelingen		52
5.1	Inleiding	52
5.2	Conclusie	52
5.3	Aanbevelingen	55
Literatuurlijst		57
Bijlagen		60
	Bijlage 1	60

Afkortingenlijst

AHK	Algemene heffingskorting
AK	Arbeidskorting
Anw	Algemene nabestaandenwet
AOW	Algemene Ouderdomswet
BES	Bonaire, Sint-Eustatius en Saba
Bijv.	Bijvoorbeeld
Concl.	Conclusie
ECLI	European Case Law Identifier
EER	Europese Economische Ruimte
EG	Europese Gemeenschap
EU	Europese Unie
EVRM	Europees verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden
FD	Fiscaal Dienstverleners
HR	Hoge Raad
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
IVBPR	Internationaal verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten
Jo.	Juncto
O.a.	Onder andere
P.	Pagina
Par.	Paragraaf
M.nt	Met noot
MBB	Maandblad Belasting Beschouwingen
Nr.	Nummer
Nrs.	Nummers
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
OVP	Overeenkomst tussen de EG en Zwitserland over het vrije verkeer van personen
Rb	Rechtbank
R.o.	Rechtsoverweging
T/m	Tot en met
VN	Vakstudie Nieuws
Vs.	Versus
VwEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet IB 1964	Wet op de Inkomstenbelasting 1964
Wet IB 2001	Wet op de Inkomstenbelasting 2001
Wet LB	Wet op de loonbelasting 1964
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
Wfsv	Wet Financiering Sociale Verzekeringen
Wlz	Wet langdurige zorg

Hoofdstuk 1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal allereerst de aanleiding worden gegeven van het onderwerp van dit onderzoek. Vervolgens wordt uit deze aanleiding een probleemstelling geformuleerd. Deze zal worden behandeld door middel van deelvragen, die tevens worden geformuleerd en onderbouwd. Voorts zal een afbakening worden gegeven voor dit onderzoek. Dan wordt de theoretische en wetenschappelijke relevantie gegeven van het onderwerp. Hierna zal de methode van het onderzoek worden beschreven. Tot slot wordt de opzet van het onderzoek benoemd.

1.1 Aanleiding

De heffingskortingen zijn ingevoerd in de Wet IB 2001 en vervingen daarmee de belastingvrije som die Nederland kende onder de Wet IB 1964. Het belastbare inkomen werd onder de Wet IB 1964 allereerst verminderd met een belastingvrije som. Vervolgens werd het resterende deel belast tegen het inkomstenbelastingtarief. De heffingskortingen daarentegen zijn kortingen op de verschuldigde inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen. Een van de voornaamste redenen dat is gekozen voor de structuur van een heffingskorting ten opzichte van een belastingvrije som, is dat een belastingvrije som van invloed was op het tarief van een belastingplichtige. Naarmate een belastingplichtige in een hogere tariefschijf viel, verschilde de geldwaarde van de belastingvrije som. Met een heffingskorting wordt gestreefd naar een netto vast bedrag dat wordt toegekend aan een belastingplichtige. De belangrijkste doelstelling voor de overstap van een belastingvrije som naar heffingskortingen is het kunnen voeren van een gericht en efficiënter inkomensbeleid.¹

In artikel 8.2 Wet IB 2001 zijn de volgende heffingskortingen opgesomd:

- Algemene heffingskorting (artikel 8.10 Wet IB 2001);
- Arbeidskorting (artikel 8.11 Wet IB 2001);
- Inkomensafhankelijke combinatiekorting (artikel 8.14a Wet IB 2001);
- Jonggehandicaptenkorting (artikel 8.16a Wet IB 2001);
- Ouderenkorting (artikel 8.17 Wet IB 2001);
- Alleenstaande ouderenkorting (artikel 8.18 Wet IB 2001);
- Korting voor groene beleggingen (8.19 Wet IB 2001).

De heffingskortingen bestaan uit een premiedeel enerzijds en een inkomstenbelastingdeel anderzijds. Dit is geregeld in artikel 8.3 t/m 8.6 Wet IB 2001. Indien een persoon premieplichtig in Nederland is voor de algemene ouderdomsverzekering, de nabestaandenverzekering en de verzekering langdurige zorg, heeft deze ingevolge artikel 12 Wfsv recht op het premiedeel van de heffingskortingen.² Op grond van artikel 2.7 Wet IB 2001 heeft een persoon die een binnenlandse belastingplichtige, of een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige³, is, recht op het inkomstenbelastingdeel van de heffingskortingen. Sinds 2019 hebben niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen recht op het inkomstenbelastingdeel van de arbeidskorting en de inkomensafhankelijke combinatiekorting, mits zij inwoner zijn van een lidstaat van de EU, een lidstaat van de EER⁴, Zwitserland of de BES-eilanden.⁵

¹ Kamerstukken II, 2005/06, 30 375, nrs. 1-2, p. 114.

² Wanneer een persoon premieplichtig is voor de genoemde verzekeringen, is geregeld in artikel 6, eerste lid, Wfsv jo. artikel 2, onderdeel a, Wfsv.

³ In de zin van artikel 7.8 Wet IB 2001.

⁴ Hieronder vallen naast de EU-lidstaten ook Noorwegen, IJsland en Liechtenstein.

⁵ Dit is ingevoerd naar aanleiding van de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch 21 december 2006, ECLI:NL:GHSHE:2006:BA1390.

Inwoners van België, Suriname en Aruba hebben ook recht op het inkomstenbelastingdeel van de algemene heffingskorting op grond van de non-discriminatiebepalingen in de belastingverdragen die Nederland heeft gesloten met deze landen.⁶ Het kan voorkomen dat een persoon slechts een gedeelte van de heffingskortingen krijgt, doordat deze bijvoorbeeld slechts sociaal verzekerd is in Nederland. De verhoudingen zijn als volgt in te delen:

Tabel 1: Verhouding inkomstenbelastingdeel en premiedeel heffingskortingen

Inkomstenbelastingdeel	9,42% / 37,07%	Artikel 8.3 Wet IB 2001
Premiedeel AOW	17,90% / 37,07%	Artikel 8.4 Wet IB 2001
Premiedeel Anw	0,1% / 37,07%	Artikel 8.5 Wet IB 2001
Premiedeel Wlz	9,65% / 37,07%	Artikel 8.6 Wet IB 2001

Het inkomstenbelastingdeel van de heffingskortingen wordt verrekend met de verschuldigde inkomstenbelasting en het premiedeel met de verschuldigde premie volksverzekeringen. Indien het premiedeel van de heffingskorting niet volledig kan worden verrekend met de premie volksverzekeringen, wordt deze ingevolge artikel 2.7, derde lid, Wet IB 2001 verrekend met de verschuldigde inkomstenbelasting. Andersom is dit niet wettelijk geregeld, maar goedgekeurd in een besluit van de Staatssecretaris.⁷

Algemene heffingskorting

De algemene heffingskorting wordt toegekend aan iedere belastingplichtige⁸ en bedraagt € 2.888 (2022). De algemene heffingskorting wordt verminderd met 6,007% van het belastbare inkomen uit werk en woning dat uitgaat boven een bedrag van € 21.317.

De vraag die opkomt is over welke grondslag de algemene heffingskorting dient te worden berekend bij een situatie waarin buitenlands inkomen een rol speelt. Zo is voor vrijgestelde inkomsten van functionarissen van internationale organisaties in beginsel geoordeeld dat deze mee moeten worden gerekend voor de bepaling van de hoogte van de algemene heffingskorting.⁹ De Hoge Raad is echter in 2019¹⁰ 'omgegaan'. Het meenemen van dergelijke vrijgestelde inkomsten is volgens de Hoge Raad in strijd met artikel 12 van het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de EU bij het Verdrag betreffende de werking van de EU (hierna: het Protocol), omdat dan een indirecte belastingheffing plaatsvindt over inkomen waar Nederland niet over mag heffen. De algemene heffingskorting dient namelijk volgens de Hoge Raad te worden beschouwd als onderdeel van de tariefstructuur.¹¹ Over hoe met reguliere buitenlandse inkomsten dient te worden omgegaan voor de berekening van de hoogte van de algemene heffingskorting, is nog niets beslist.

⁶ Artikel 26, tweede lid, Verdrag Nederland-België; artikel 25, tweede lid, Verdrag Nederland-Suriname; artikel 39 Belastingregeling voor het Koninkrijk.

⁷ Besluit van 27 oktober 2021, nr. 2021-210997, onderdeel 2.1, actualisering van het besluit van 11 november 2011, nr. BLKB2011/1208M.

⁸ Dit geldt voor belastingplichtigen benoemd in artikel 2.7 Wet IB 2001 en de belastingplichtigen die op grond van een non-discriminatiebepaling recht hebben op de algemene heffingskorting.

⁹ HR 27 september 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE0466.

¹⁰ HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1221.

¹¹ HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1221, r.o. 2.5.1 en 2.5.2.

Arbeidskorting

De arbeidskorting geldt voor een belastingplichtige die arbeidsinkomen geniet. Arbeidsinkomen wordt als volgt gedefinieerd¹²: *‘het gezamenlijke bedrag van hetgeen door de belastingplichtige met tegenwoordige arbeid is genoten als (...) loon (...)’*.¹³ De hoogte van de arbeidskorting wordt allereerst in verschillende onderdelen opgebouwd. Deze bedraagt maximaal € 4.260 (2022) en wordt verlaagd met 5,86% van het arbeidsinkomen dat uitgaat boven een bedrag van € 36.649.

Voor de berekening van de hoogte van de arbeidskorting komt de vraag op wat onder ‘arbeidsinkomen’ dient te worden verstaan. Het begrip tegenwoordige arbeid is niet als zodanig in de wet gedefinieerd. Om te bepalen of sprake is van tegenwoordige of vroegere arbeid, is het van belang of de inkomsten een nauw verband houden met bepaalde of in een bepaald tijdvak verrichte arbeid, waarbij wordt gekeken of deze inkomsten een onmiddellijke tegenprestatie vormen voor die arbeid of slechts meer algemeen hun oorzaak vinden in het voorheen hebben verricht van die arbeid.¹⁴ Voor een buitenlandse belastingplichtige is het de vraag of onder het arbeidsinkomen ook het buitenlandse inkomen, waar Nederland geen heffingsrecht over heeft, wordt verstaan.

Hof Arnhem-Leeuwarden heeft op 21 januari 2020¹⁵ geoordeeld dat de arbeidskorting, net als de algemene heffingskorting, als onderdeel van de tariefstructuur moet worden beschouwd. Het hof is derhalve van mening dat buitenlands inkomen niet mee mag worden genomen voor de berekening van de hoogte van de arbeidskorting. In deze casus ging het om X die op 1 november 2015 is geëmigreerd naar Costa Rica. In de periode waarin X woonachtig was in Costa Rica, was X (uitsluitend) buitenlands belastingplichtig in Nederland vanwege de eigendom van een woning in Nederland. Het hof haalt aan dat uit de wetshistorie geen goede definitie is af te leiden van het begrip ‘arbeidsinkomen’, maar haalt wel een latere Memorie van Toelichting aan waarin het volgende is beschreven:

*‘Voor het bepalen van de hoogte van de heffingskorting wordt tijdens de periode dat de belastingplichtige geen binnenlandse belastingplichtige of kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is, alleen gekeken naar het Nederlandse inkomen conform de regeling voor (niet-kwalificerende) buitenlandse belastingplichtigen. Tijdens de periode dat de belastingplichtige binnenlandse belastingplichtige of kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is, wordt het wereldinkomen in aanmerking genomen.’*¹⁶

Volgens het hof kan buitenlands inkomen dus slechts in aanmerking worden genomen, indien een persoon een binnenlandse belastingplichtige of kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is. Het inkomen dat wordt genoten in de periode van niet-kwalificerende buitenlandse belastingplicht wordt de arbeidskorting dus slechts berekend door middel van het Nederlandse inkomen. Ook de Hoge Raad komt tot het oordeel dat er onvoldoende redenen zijn om ervan uit te gaan dat het niet in Nederland belastbare inkomen meegenomen dient te worden voor de berekening van de hoogte van de arbeidskorting en bevestigt daarmee de uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden.¹⁷

Rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft dit standpunt van Hof Arnhem-Leeuwarden en de Hoge Raad gevolgd en beslist dat het inkomen buiten Nederland in de periode waarin de belanghebbende

¹² Artikel 8.1, eerste lid, sub e, Wet IB 2001.

¹³ In artikel 8.1, tweede lid, Wet IB 2001 worden gelijkstellingen benoemd voor het begrip arbeidsinkomen.

¹⁴ Zie bijv. HR 31 januari 2014, ECLI:NL:HR:2014:165, r.o. 3.5.2.

¹⁵ Hof Arnhem-Leeuwarden 21 januari 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:465.

¹⁶ Kamerstukken II, 2014/15, 34 002, nr. 3, p. 44 en 45.

¹⁷ HR 17 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1893.

geen binnenlandse belastingplichtige of kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is, niet meegenomen moet worden voor de berekening van de hoogte van de arbeidskorting.¹⁸

Voor buitenlandse belastingplichtigen is sinds 2019 een aanpassing gemaakt in de Wet IB 2001. In artikel 7.2, lid 18, Wet IB 2001 is bepaald dat indien een heffingskorting afhankelijk is van het arbeidsinkomen, aangesloten wordt bij de regels voor binnenlandse belastingplichtigen.

De vraag die resteert, is hoe dient te worden omgegaan met de situaties waarin bijvoorbeeld een binnenlandse belastingplichtige tijdens een kalenderjaar emigreert naar een (EU-)land, terwijl deze niet buitenlands belastingplichtig wordt. Dient dan ook het wereldinkomen in aanmerking te worden genomen of kan dan worden aangesloten bij de uitleg van de Hoge Raad in de Costa Rica-zaak?

Tevens komt de vraag op, hoe het Hof van Justitie zou oordelen in een dergelijke situatie dat Nederland, zoals nu geregeld in artikel 7.2, lid 18, Wet IB 2001, het buitenlandse inkomen meeneemt in de berekening van de hoogte van de arbeidskorting. Komt dit in strijd met het EU-recht, doordat Nederland zich indirect heffingsrechten toe-eigent of is dit juist een regeling conform het EU-recht doordat met een dergelijke regeling aangesloten wordt bij het draagkrachtbeginsel¹⁹?

1.2 Probleemstelling en deelvragen

Zoals in § 1.1 is aangegeven, is nog een aantal vragen onbeantwoord gebleven naar aanleiding van de Costa Rica-zaak en het ingevoerde artikel 7.2, lid 18, Wet IB 2001. De volgende hoofdvraag zal dan ook centraal staan in dit onderzoek:

In hoeverre kunnen de toekenning en de hoogte van de algemene heffingskorting in de zin van artikel 8.10 Wet IB 2001 en de arbeidskorting in de zin van artikel 8.11 Wet IB 2001 voor verscheidene belastingplichtigen in strijd komen met het EU-recht?

Om deze centrale onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden, zullen de volgende deelvragen worden beantwoord:

1. *Hoe hebben de heffingskortingen zich historisch ontwikkeld?*

Via deze deelvraag zal worden bekeken met welke achtergrond de wetgever de heffingskortingen heeft ingevoerd en hoe de huidige regeling er nu uitziet. Hiermee zal worden gezien welke uitleg is bedoeld van bepaalde begrippen en hoe deze zich historisch hebben ontwikkeld. De beweegredenen voor bepaalde toekenningen van de heffingskortingen zullen hiermee worden verduidelijkt.

2. *Welke belastingplichtigen kunnen volgens de nationale wetgeving aanspraak maken op de heffingskortingen en indien belastingplichtigen aanspraak kunnen maken op bepaalde heffingskortingen, welke grondslag dient dan in acht te worden genomen volgens het nationale recht?*

¹⁸ Rb Zeeland-West-Brabant 16 juli 2021, ECLI:NL:RBZWB:2021:3595 en Rb Zeeland-West-Brabant 24 februari 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:920.

¹⁹ Zie bijvoorbeeld HvJ 18 juni 2015, ECLI:EU:C:2015:406 (Kieback) waarin het draagkrachtbeginsel sterk naar voren kwam.

Er zijn verschillende belastingplichtigen die aanspraak kunnen maken op het inkomstenbelastingdeel en het premiedeel van de heffingskortingen. Om een inzicht te krijgen in welke regels gelden voor verschillende belastingplichtigen, zal via deze deelvraag worden bekeken welke belastingplichtigen recht hebben op welke heffingskortingen.

Ook zal bij deze deelvraag aan bod komen wat de hoogte van de heffingskortingen zou moeten zijn volgens de nationale wetgeving en de nationale jurisprudentie.

- 3. In hoeverre kan een belastingplichtige op basis van het EU-recht aanspraak maken op de heffingskortingen en welke berekeningswijze zou hiervoor moeten gelden volgens het EU-recht?*

Met deze deelvraag zal worden bezien in hoeverre belastingplichtigen, die volgens de nationale wetgeving geen aanspraak kunnen maken op bepaalde heffingskortingen, of op een lager bedrag dan een andere belastingplichtige, recht hebben op de verschillende heffingskortingen. Tevens zal hierbij worden geanalyseerd welke lijn het Hof van Justitie volgt met betrekking tot de hoogte van de heffingskortingen waar volgens het EU-recht aanspraak op kan worden gemaakt. Hiermee zal worden beoordeeld of de nationale wetgeving, en meer in het bijzonder artikel 7.2, lid 18, Wet IB 2001, in strijd kan komen met het EU-recht.

1.3 Afbakening

Er zal slechts onderzoek worden gedaan naar de algemene heffingskorting en de arbeidskorting. De overige heffingskortingen zullen niet worden besproken, tenzij informatie die betrekking heeft op de overige heffingskortingen van belang is voor de algemene heffingskorting en de arbeidskorting. Ik zal me slechts focussen op het onderdeel 'loon' en zal winst uit onderneming buiten beschouwing laten. Op basis van welk inkomen het premiedeel van de heffingskortingen zou moeten worden berekend, zal in dit onderzoek niet worden onderzocht. Met betrekking tot de verdragsvrijheden van het EU-recht, zal ik slechts kijken naar het vrije verkeer van werknemers.

1.4 Theoretische en wetenschappelijke relevantie

De algemene beginselen van behoorlijk bestuur brengen onder andere het rechtszekerheidsbeginsel met zich mee. Dit beginsel houdt in dat het voor burgers duidelijk is waar zij aan toe zijn en op welke manier met bepaalde wettelijke bepalingen wordt omgegaan. Voor de algemene heffingskorting is niet duidelijk op basis van welke grondslag deze berekend zou moeten worden. Door daarnaast te onderzoeken of een belastingplichtige volgens de nationale wetgeving en het EU-recht aanspraak kan maken op de algemene heffingskorting, en welke hoogte in acht zou moeten worden genomen, dient te worden gekeken naar wat de nationaalrechtelijke lijn is die wordt gevolgd en hoe het Hof van Justitie hierover zou oordelen. Voor de arbeidskorting geldt dat na het recente arrest van de Hoge Raad inzake de Costa Rica-zaak, het een stuk duidelijker is hoe de arbeidskorting zou moeten worden berekend. De wetgever heeft hierop geanticipeerd door artikel 7.2, lid 18, Wet IB 2001 in te voeren. De vraag die hierbij resteert is of dit EU-rechtelijk gezien wel mag. Het is dan ook van belang om te onderzoeken hoe het Hof van Justitie zou oordelen indien een belastingplichtige door zou procederen over het feit dat het buitenlandse inkomen mee dient te worden genomen in de berekening van de hoogte van de arbeidskorting.

Dit onderzoek zal voor de wetenschap dan ook bijdragen aan de uitleg van de begrippen in de nationale wetgeving en of belastingplichtigen naar mijn mening volgens het EU-recht aanspraak zouden kunnen maken op een hogere heffingskorting dan waar zij nu volgens de nationale wetgeving recht op hebben.

1.5 Methode van onderzoek

Om de centrale onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden, zal ik kwalitatief onderzoek verrichten. Ik zal hierbij de wettelijke regeling analyseren door gebruik te maken van de parlementaire geschiedenis om doel en strekking van de wetgever in kaart te brengen.

Ook zal ik me bezighouden met het onderzoeken van de nationaalrechtelijke en EU-rechtelijke jurisprudentie. Ik zal onderzoeken of ik een bepaalde lijn kan vinden op basis waarvan ik kan concluderen hoe met de heffingskortingen om moet worden gegaan. Tot slot zal ik bekijken wat verschillende auteurs over de heffingskortingen hebben opgemerkt in wetenschappelijke artikelen. Voor deze artikelen zal ik zoeken in onder andere de WFR, NTFR, MBB en de VN.

1.6 Opzet

In het volgende hoofdstuk zal in worden gegaan op de eerste deelvraag. Hierin zal worden beschreven hoe de algemene heffingskorting en de arbeidskorting zich historisch hebben ontwikkeld. Eerst zal dan ook de parlementaire geschiedenis in kaart worden gebracht, waarna de huidige regeling zal worden besproken. Vervolgens zal in het derde hoofdstuk worden toegelicht welke belastingplichtigen aanspraak kunnen maken op de algemene heffingskorting en de arbeidskorting en welke lijn in de nationaalrechtelijke jurisprudentie wordt gevolgd met betrekking tot de berekening van de hoogte van deze heffingskortingen. In het vierde hoofdstuk zal daarna een analyse worden gemaakt van de EU-rechtelijke jurisprudentie en hoe het Hof van Justitie om zou gaan met de toekenning en de hoogte van de algemene heffingskorting en de arbeidskorting. Tot slot zal in het vijfde hoofdstuk een antwoord worden gegeven op de centrale onderzoeksvraag. Hierbij zullen aanbevelingen worden gedaan om eventuele strijdigheden of leemtes in de nationale wetgeving op te lossen.

Hoofdstuk 2 De Historische ontwikkelingen van de heffingskortingen

2.1 Inleiding

Toen de Wet IB 2001 werd ingevoerd, zijn mede de heffingskortingen geïntroduceerd. In dit hoofdstuk zal aandacht worden besteed aan de ontwikkelingen die de heffingskortingen in de Wet IB 2001 en de aanloop daartoe hebben doorgemaakt. In § 2.2 zal derhalve allereerst de regeling onder de Wet IB 1964 worden besproken en wat de reden was voor de wetgever om de heffingskortingen in te voeren op de manier zoals deze nu zijn vormgegeven. Vervolgens wordt in § 2.3 toegelicht hoe de huidige regeling van de heffingskortingen luidt. Hierbij zal meer in het bijzonder afzonderlijk worden ingegaan op de algemene heffingskorting en de arbeidskorting. In § 2.4 zal de parallel worden getrokken met de loonbelasting. Tot slot zal in § 2.5 antwoord worden gegeven op de vraag *'Hoe hebben de heffingskortingen zich historisch ontwikkeld?'*

2.2 Achtergrond heffingskortingen

In deze paragraaf zal eerst worden besproken welke systematiek werd gehanteerd onder de Wet IB 1964. Vervolgens wordt geanalyseerd welke redenen de wetgever heeft gehad om de heffingskortingen in te voeren in de Wet IB 2001.

2.2.1 Wet IB 1964

Onder de Wet IB 1964 werd het inkomstenbelastingtarief vermenigvuldigd met de belastbare som. De belastbare som bestond uit de belastbare inkomsten, verminderd met de belastingvrije som. Deze berekeningsmethode werd geregeld in artikel 53 Wet IB 1964. In het geval dat de belastingplichtige belastbare inkomsten genoot, maar de belastingvrije som hoger was dan het genoten belastbare inkomen, kon het merendeel niet meer worden benut.¹

De belastingvrije som bestond uit verscheidene aftrekken, waaronder de basisaftrek en de bovenbasisaftrek.² De basisaftrek kon ingevolge artikel 55 Wet IB 1964 worden overgedragen aan de echtgenoot van de belastingplichtige, mits deze zelf geen belastbare inkomsten genoot of deze minder waren dan de basisaftrek. Op grond van artikel 56 Wet IB 1964 kon ook onder bepaalde voorwaarden aan niet-echtgenoten de basisaftrek worden overgedragen. Enkel binnenlandse belastingplichtigen konden de basisaftrek overdragen aan de partner.³ Buitenlandse belastingplichtigen konden ook aanspraak op de basisaftrek maken, maar hadden niet het recht om deze over te dragen naar hun partner. Buitenlandse belastingplichtigen die voldeden aan de destijds geldende 90%-regel, werden daarentegen in een gelijke tariefgroepindeling geplaatst als binnenlandse belastingplichtigen.⁴ De tariefgroepindeling werd geregeld in artikel 54 Wet IB 1964. Zo werd tariefgroep 1 bijvoorbeeld behelst door belastingplichtigen die hun basisaftrek hadden overgedragen aan hun partner, waardoor zij deze zelf niet meer genoten.

De belastingvrije som fungeerde als het ware als een eerste schrijf met een tarief van nul procent.⁵ De belastingvrije som maakte dus deel uit van de tariefstructuur.⁶ De basisaftrek bedroeg f 8.523 (2000) en de bovenbasisaftrek bedroeg f 427 (2000).

¹ Kamerstukken II, 2005/06, 30 375, nrs. 1-2, p. 93.

² De overige aftrekken die vielen onder de belastingvrije som zullen niet worden besproken.

³ Kamerstukken II, 1987/88, 20 595, nr. 3, p. 46.

⁴ Besluit van 14 april 2000, nr. DB2000/00288M, par. 2.2.2.

⁵ Kamerstukken II, 1988/89, 20 595, nr. 13, p. 4.

⁶ Dit blijkt tevens uit het feit dat de belastingvrije som is opgenomen in hoofdstuk 5 van de Wet IB 1964 (tarief).

Een belastingplichtige die inkomsten uit arbeid genoot, kon daarnaast ingevolge artikel 37 Wet IB 1964 een aftrekpost claimen voor de gemaakte kosten. Er werd gebruik gemaakt van een vereenvoudigde regeling, het arbeidskostenforfait, tenzij sprake was van een hoger bedrag. Het arbeidskostenforfait bedroeg 12% van de inkomsten, met een minimum van f 263 en een maximum van f 3.228 (1999). Indien tevens inkomsten uit vroegere arbeid werden genoten, bedroeg het arbeidskostenforfait ten minste f 1.073. Het forfait is oorspronkelijk opgenomen om geschillen over kleine bedragen tussen de Belastingdienst en de belastingplichtige te voorkomen.⁷

De Hoge Raad signaleerde een rechtsongelijkheid.⁸ Belastingplichtigen die gebruik maakten van een werkelijke kostenaftrek, doordat deze hoger was dan het arbeidskostenforfait, hadden geen voordeel van een verhoging van het arbeidskostenforfait. De werkelijke kosten waren tegelijkertijd niet gestegen. Het arbeidskostenforfait was verhoogd met de reden om deelname aan betaald werk te stimuleren. In werkelijkheid kregen degene die hogere kosten maakten dan het forfait, een lagere tegemoetkoming. De Hoge Raad heeft derhalve geoordeeld dat sprake was van een verboden discriminatie ingevolge artikel 26 Internationaal verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (hierna: IVBPR) en artikel 14 Europees verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM). Vooruitlopend op de herziening van de Wet IB 1964 naar de Wet IB 2001, heeft de wetgever niet geanticipeerd op dit arrest, ondanks advies van de Raad van State.⁹

In 2000 is het maximum arbeidskostenforfait verhoogd met f 310 naar een bedrag van f 3.538. Daarnaast konden de werkelijke kosten worden verhoogd met 12% van het inkomen dat uitging boven een bedrag van f 26.900. De verhoging bedroeg echter niet meer dan f 310. Zo werd voor het jaar 2000 toch gelijkheid gecreëerd voor belastingplichtigen die gebruik maakten van het arbeidskostenforfait en belastingplichtigen die gebruik maakten van een werkelijke kostenaftrek.¹⁰

2.2.2 Invoering heffingskortingen in de Wet IB 2001

Er is een aantal doelstellingen opgesomd met betrekking tot de heffingskortingen. Deze doelstellingen zijn:

1. *'Het kunnen voeren van een gericht en effectiever inkomensbeleid;*
2. *Het leveren van een bijdrage aan de werkgelegenheid en de economische structuur;*
3. *Het bevorderen van individuele economische zelfstandigheid.'*¹¹

Er wordt benoemd dat de voornaamste reden van het omzetten van de belastingvrije sommen in heffingskortingen, het kunnen voeren van een gericht inkomensbeleid aan de onderkant van het loongebouw is geweest. Het verhogen van de belastingvrije som en het arbeidskostenforfait zou relatief duur zijn en hogere inkomens zouden hier meer van profiteren dan lagere inkomens. Dit effect is er niet in het geval van een heffingskorting. Het omzetten van de belastingvrije som in een algemene heffingskorting stimuleert partners van hoofdkostwinners om (meer) zelfstandig te gaan werken. De algemene heffingskorting betreft een vast bedrag en is niet afhankelijk van het tarief zoals de belastingvrije som, wat negatieve gevolgen kon hebben bij twee werkenden.¹² Tevens leidt de omzetting van de belastingvrije som in een heffingskorting tot grondslagverbreding.¹³

⁷ Kamerstukken II, 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 129 en 130.

⁸ HR 12 mei 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2756.

⁹ Kamerstukken II, 1999/00, 26 820, nr. A, p. 3 en 4.

¹⁰ Kamerstukken II, 1999/00, 26 820, nr. 3, p. 11 en kamerstukken II, 1999/00, 26 820, nr. 4, p. 3.

¹¹ Kamerstukken II, 2005/06, 30 375, nrs. 1-2, p. 95.

¹² Kamerstukken II, 2005/06, 30 375, nrs. 1-2, p. 95, 104 en 114.

¹³ Kamerstukken II, 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 21.

De hoogte van de tarieven en de heffingskortingen worden aangepast in het kader van het streven naar een evenwichtig koopkrachtbeleid. Het uitgangspunt dat de sterkste schouders de zwaarste lasten dragen wordt hierbij gehanteerd.¹⁴

De algemene heffingskorting en de arbeidskorting werden uitbetaald aan de partner die deze niet heeft kunnen benutten, doordat te weinig inkomen wordt genoten, wanneer de meestverdienende partner nog belasting en premieheffing is verschuldigd.¹⁵

Algemene heffingskorting

De algemene heffingskorting heeft de basisaftrek en de bovenbasisaftrek van artikel 53, derde lid, Wet IB 1964 vervangen.¹⁶ Deze aftrekken vielen onder de belastingvrije som. Waar het bij de belastingvrije som ging over een geldwaarde die afhankelijk was van het geldende tarief, is de algemene heffingskorting een vast bedrag. De algemene heffingskorting bedraagt op grond van artikel 8.10 Wet IB 2001¹⁷ € 1.576. Sinds 1 januari 2014 is de algemene heffingskorting inkomensafhankelijk geworden.¹⁸ Het bedrag van de algemene heffingskorting werd enerzijds verhoogd en anderzijds afgebouwd vanaf een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 19.645 tot maximaal € 737. Zijlstra en Samsom constateerden dat er onrust in de samenleving was ontstaan over de arbeidsmarkt, de werking van het zorgstelsel en de nieuwe zorgpremie op het zorgkrachtbeeld. De noodzakelijke bezuinigingen kunnen volgens hen het beste worden gedragen door de hoogste inkomens. Dit kon het beste worden bewerkstelligd door aanpassing in de heffingskortingen.¹⁹ De algemene heffingskorting zou eerst in drie jaarlijkse stappen inkomensafhankelijk worden afgebouwd.²⁰ Vervolgens is ervoor gekozen om vanaf 2016 al af te bouwen tot nihil.²¹

Spanjers concludeert dat de afbouw in feite een verhoging is van het tarief vanaf een modaal inkomen. Hij haalt het voorbeeld aan dat iemand met weinig inkomsten, maar veel box 3-vermogen, een hogere algemene heffingskorting kan hebben dan iemand met gewoonweg een modaal inkomen. Het 'wegmoffelen' van een tariefsverhoging in de algemene heffingskorting leidt volgens hem tot een vreemd uitwerkend effect.²² In de voorjaarsnota 2022 ligt momenteel een voorstel waarbij de afbouw van de algemene heffingskorting zal worden gebaseerd op het verzamelinkomen, waardoor de situatie zoals Spanjers deze schetst zich niet meer voor kan doen.²³

De doelstelling van de algemene heffingskorting is gelijk gebleven met die van de belastingvrije som. Er is slechts een aanpassing gedaan in de instrumentkeuze.²⁴ Met de afbouw van de algemene heffingskorting is nog steeds het draagkrachtbeginsel het leidende motief. De afbouw past dan ook binnen de doelstelling van de basisaftrek, wat voortvloeide uit de draagkrachtgedachte.²⁵

¹⁴ Kamerstukken II, 2008/09, 32 128, nr. 3, p. 29.

¹⁵ Kamerstukken II, 2005/06, 30 375, nrs. 1-2, p. 96.

¹⁶ Kamerstukken II, 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 284.

¹⁷ Wettekst van 1 januari 2001.

¹⁸ *Stb.* 2013, 565, p. 3.

¹⁹ Kamerstukken II, 2012/13, 33 410, nr. 32, p. 1.

²⁰ Kamerstukken II, 2013/14, 33 752, nr. 3, p. 5.

²¹ Kamerstukken II, 2015/16, 34 302, nr. 3, p. 3 en 4.

²² M.P.A. Spanjers, *WFR* 2015/639.

²³ Kamerstukken II, 2021/22, 36 120, nr. 1, p. 14.

²⁴ Kamerstukken II, 2005/06, 30 375, nrs. 1-2, p. 93.

²⁵ Kamerstukken II, 2013/14, 33 752, nr. 11, p. 10.

Arbeidskorting

De arbeidskorting heeft gedeeltelijk het arbeidskostenforfait van artikel 37 Wet IB 1964 vervangen.²⁶ De arbeidskorting, een specifieke heffingskorting voor werkenden, werd voornamelijk ingevoerd met de reden om het verrichten van betaalde arbeid aantrekkelijker te maken. De overige heffingskortingen vervingen als het ware het eerste schijventarief.²⁷

De mogelijkheid tot het in aftrek brengen van de (forfaitaire) gemaakte kosten is in de Wet IB 2001 komen te vervallen.²⁸ De wetgever is ervan uitgegaan dat, indien de kosten hoger zouden zijn dan de arbeidskorting, de werkgever een tegemoetkoming verstrekt voor de gemaakte kosten. Voor belastingplichtigen zonder werkgever, zijn de kosten gewoonweg aftrekbaar via de systematiek van het resultaat uit overige werkzaamheden.²⁹

Een belastingplichtige heeft ingevolge artikel 8.11 Wet IB 2001³⁰ recht op een arbeidskorting van 1,751% van de arbeidskortingsgrondslag met een maximum van € 129, vermeerderd met 10,751% van de arbeidskortingsgrondslag indien dat uitgaat boven een bedrag van € 7.360. De arbeidskortingsgrondslag bestaat uit het gezamenlijke bedrag van hetgeen met tegenwoordige arbeid is genoten als loon, winst uit een of meer ondernemingen en resultaat uit overige werkzaamheden. Het bedrag van € 7.360 komt overeen met 50% van het wettelijk minimumloon. Hierdoor wordt volgens de wetgever maximaal gestimuleerd dat personen toetreden tot de arbeidsmarkt.³¹ De arbeidskorting bedraagt volgens artikel 8.11, tweede lid, laatste volzin, Wet IB 2001³² maximaal € 920.

Vanaf 1 januari 2009 is een afbouw van de arbeidskorting geïntroduceerd. Het maximum werd eerst verhoogd om de marginale druk te verminderen. Vervolgens werd vanaf een bepaald inkomen de arbeidskorting weer teruggebracht tot het maximumbedrag dat gold vóór de verhoging. Hiermee wordt het voor uitkeringsgerechtigden en laag verdienenden interessanter om te gaan werken. De arbeidskorting wordt dan ook gericht ingezet.³³

Per 1 januari 2011 is het begrip ‘arbeidskortingsgrondslag’ gewijzigd naar het begrip ‘arbeidsinkomen’. Dit begrip is gewijzigd met de reden één begrip te hanteren voor meerdere inkomensafhankelijke heffingskortingen.³⁴ In artikel 8.1, eerste lid, Wet IB 2001 is daarom onderdeel e toegevoegd met het begrip ‘arbeidsinkomen’.³⁵ Het begrip ‘arbeidsinkomen’ is als volgt gedefinieerd: *‘het gezamenlijke bedrag van hetgeen door de belastingplichtige met tegenwoordige arbeid is genoten als winst uit een of meer ondernemingen, loon en resultaat uit een of meer werkzaamheden.’* Het begrip tegenwoordige arbeid is niet als zodanig in de wet gedefinieerd. De Hoge Raad heeft hieraan de volgende definitie gegeven:

‘Voor het onderscheid tussen inkomsten uit tegenwoordige arbeid en inkomsten uit vroegere arbeid komt het erop aan of de genoten inkomsten ten nauwste verband houden met bepaalde of in een bepaald tijdvak verrichte arbeid waarvoor die inkomsten een rechtstreekse beloning vormen, dan

²⁶ Kamerstukken II, 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 284.

²⁷ Kamerstukken II, 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 23.

²⁸ Kamerstukken II, 2005/06, 30 375, nrs. 1-2, p. 93.

²⁹ Kamerstukken II, 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 129 en 130.

³⁰ Wettekst van 1 januari 2001.

³¹ Kamerstukken II, 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 284.

³² Wettekst van 1 januari 2001.

³³ Kamerstukken II, 2007/08, 31 205, nr. 3, p. 25.

³⁴ Kamerstukken II, 2009/10, 32 130, nr. 3, p. 22.

³⁵ *Stb.* 2009, 611, p. 11.

wel of die inkomsten niet een onmiddellijke tegenprestatie voor die arbeid vormen doch slechts meer algemeen hun oorzaak vinden in het voorheen verricht zijn van arbeid. De omstandigheid dat de dienstbetrekking waaruit de inkomsten worden genoten ten tijde van het genieten ervan nog bestond, is daarbij niet doorslaggevend (vgl. HR 26 juni 1968, nr. 15929, BNB 1968/169).³⁶

Zijlstra en Samsom hebben eenzelfde wijziging voorgesteld voor de arbeidskorting als voor de algemene heffingskorting zoals hiervóór beschreven.³⁷ Het maximum van de arbeidskorting is vanaf 2014 in vier jaarlijkse stappen verder verhoogd om werken nog lonender te maken. De arbeidskorting wordt vervolgens afgebouwd, uiteindelijk tot nihil. Vanaf 2017 bestaat vanaf een arbeidsinkomen van circa € 110.000 geen recht meer op arbeidskorting.³⁸

2.3 Huidige regeling heffingskortingen

De standaardheffingskorting bestaat uit verschillende soorten heffingskortingen. Deze zijn opgenomen in artikel 8.2 Wet IB 2001 en luiden als volgt:

- Algemene heffingskorting (artikel 8.10 Wet IB 2001);
- Arbeidskorting (artikel 8.11 Wet IB 2001);
- Inkomensafhankelijke combinatiekorting (artikel 8.14a Wet IB 2001);
- Jonggehandicaptenkorting (artikel 8.16a Wet IB 2001);
- Ouderenkorting (artikel 8.17 Wet IB 2001);
- Alleenstaande ouderenkorting (artikel 8.18 Wet IB 2001);
- Korting voor groene beleggingen (8.19 Wet IB 2001).

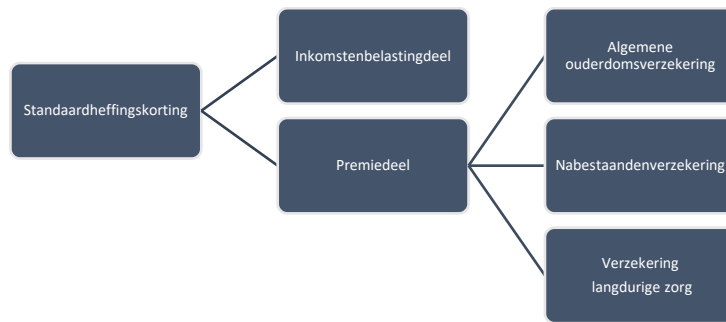
Heffingskortingen verminderen het bedrag van de verschuldigde belasting en premie volksverzekeringen. Om specifiek de verschuldigde belasting en de verschuldigde premie volksverzekeringen te kunnen vaststellen, is het van belang om ook de heffingskortingen uit te splitsen in een inkomstenbelastingdeel en een premiedeel. De heffingskortingen voor het premiedeel worden bepaald aan de hand van de Wet financiering sociale verzekeringen (hierna: Wfsv). Artikel 12 Wfsv verwijst vervolgens terug naar hoofdstuk 8 van de Wet IB 2001. In afdeling 8.1 van de Wet IB 2001 is een aantal bepalingen opgenomen die de verhouding tussen het inkomstenbelastingdeel en het premiedeel regelen.

Het premiedeel wordt ingedeeld in drie categorieën: het gedeelte voor de algemene ouderdomsverzekering, de nabestaandenverzekering en de verzekering langdurige zorg. Het inkomstenbelastingdeel en het premiedeel worden ingevolge artikel 8.1, eerste lid, onderdeel d, Wet IB 2001 tezamen aangemerkt als de gecombineerde heffingskorting. Het onderscheid tussen het inkomstenbelastingdeel en het premiedeel kan schematisch als volgt worden weergegeven:

³⁶ Zie bijv. HR 31 januari 2014, ECLI:NL:HR:2014:165, r.o. 3.5.2.

³⁷ Kamerstukken II, 2012/13, 33 410, nr. 32, p. 1.

³⁸ Kamerstukken II, 2013/14, 33 752, nr. 3, p. 7 en 8.



Figuur 1: Schematische weergave gecombineerde heffingskorting

Een belastingplichtige heeft in beginsel recht op de standaardheffingskorting indien hij zowel belastingplichtig als premieplichtig is in Nederland. Is de belastingplichtige slechts belastingplichtig en niet premieplichtig, of andersom, dan heeft hij slechts recht op het inkomstenbelastingdeel c.q. het premiedeel van de heffingskortingen. Artikelen 8.3 t/m 8.6 Wet IB 2001 bepalen de verhouding tussen het inkomstenbelastingdeel en het premiedeel. Voor het inkomstenbelastingdeel wordt de verhouding bepaald door het inkomstenbelastingpercentage van de eerste schijf³⁹ van artikel 2.10 Wet IB 2001 af te zetten tegen het gecombineerde heffingspercentage in de zin van artikel 8.1, eerste lid, onderdeel c, Wet IB 2001. Voor het premiedeel is dit het percentage van artikel 11 Wfsv ten opzichte van het gecombineerde heffingspercentage. Het gecombineerde heffingspercentage is het gezamenlijke percentage van de inkomstenbelasting en de premie volksverzekeringen. Schematisch kan dit als volgt worden weergegeven:

Tabel 2: verhouding inkomstenbelastingdeel en premiedeel heffingskortingen 2022

Inkomstenbelastingdeel	9,42% / 37,07%	Artikel 8.3 Wet IB 2001
Premiedeel AOW	17,90% / 37,07%	Artikel 8.4 Wet IB 2001
Premiedeel Anw	0,1% / 37,07%	Artikel 8.5 Wet IB 2001
Premiedeel Wlz	9,65% / 37,07%	Artikel 8.6 Wet IB 2001

In artikel 8.8 Wet IB 2001 is geregeld dat de gecombineerde heffingskorting maximaal het bedrag van de gecombineerde inkomensheffing bedraagt. Het begrip 'gecombineerde inkomensheffing' is geregeld in artikel 8.1, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001. Dit betreft het gezamenlijke bedrag van de belasting op het inkomen uit werk en woning, de belasting op het inkomen uit aanmerkelijk belang, de belasting op het inkomen uit sparen en beleggen en de premie voor de volksverzekeringen conform artikel 10 Wfsv.

In het geval dat een belastingplichtige geen inkomsten geniet, wordt in beginsel geen uitbetaling van de algemene heffingskorting verleend. Dit is volgens rechtbank Zeeland-West-Brabant niet in strijd met artikel 26 IVBPR en 14 EVRM.⁴⁰ Indien de belastingplichtige echter niet voldoende inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen betaalt, kan hij alsnog een uitbetaling van de gecombineerde heffingskorting krijgen. Artikel 8.9 Wet IB 2001 regelt namelijk dat, indien de gecombineerde heffingskorting door artikel 8.8 Wet IB 2001 wordt beperkt tot beneden het niveau van 6,67%⁴¹ van het totaal geldende bedrag aan gecombineerde heffingskorting (dit wordt het toetsniveau genoemd), de gecombineerde heffingskorting wordt uitbetaald tot een bedrag van dit toetsniveau. Voorwaarde hiervoor is dat de belastingplichtige meer dan zes maanden dezelfde partner heeft gedurende het kalenderjaar. De uitbetaling van de gecombineerde heffingskorting

³⁹ Artikel 8.1, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001.

⁴⁰ Rb Zeeland-West-Brabant 9 november 2017, ECLI:NL:RBZWB:2017:7737.

⁴¹ Voor een belastingplichtige die is geboren vóór 1 januari 1963 wordt voor het toetsniveau met betrekking tot de algemene heffingskorting 100% gehanteerd op grond van artikel 8.9, tweede lid, Wet IB 2001.

wordt vervolgens gemaximeerd op het bedrag van de verschuldigde inkomensheffing van die partner, na aftrek van zijn gecombineerde heffingskorting. Deze systematiek past dus niet het tarief aan van de partner, waardoor het toetreden tot de arbeidsmarkt van de minstverdienende partner nog steeds aantrekkelijk is.

De verschuldigde inkomstenbelasting wordt op grond van artikel 2.7, eerste lid, Wet IB 2001 verminderd met het bedrag van de heffingskorting voor de inkomstenbelasting. Hiermee wordt bedoeld de heffingskorting op grond van artikel 8.3 Wet IB 2001. Ingevolge artikel 9 Wfsv wordt de premie voor de volksverzekeringen verminderd met de voor de premieplichtige toepasselijke heffingskorting voor de premie volksverzekeringen. Hiermee wordt de heffingskorting bedoeld van artikel 12 Wfsv. De premie volksverzekeringen wordt berekend aan de hand van het premie-inkomen op grond van artikel 7 Wfsv. Het premie-inkomen wordt berekend volgens de regels van hoofdstuk 3 van de Wet IB 2001.⁴² Het premie-inkomen is ten hoogste € 35.472 (2022) ingevolge artikel 8, derde lid, Wfsv.

Indien het premiedeel van de heffingskorting niet volledig kan worden verrekend met de premie volksverzekeringen, wordt deze ingevolge artikel 2.7, derde lid, Wet IB 2001 verrekend met de verschuldigde inkomstenbelasting. Andersom is dit niet wettelijk geregeld. De Staatssecretaris heeft dit echter wel goedgekeurd in een besluit.⁴³

2.3.1 Algemene heffingskorting

De algemene heffingskorting geldt op grond van artikel 8.10, eerste lid, Wet IB 2001 voor iedere belastingplichtige. Ingevolge artikel 8.10, tweede lid, Wet IB 2001 wordt vervolgens de algemene heffingskorting berekend. Deze bedraagt € 2.888 (2022) en wordt verminderd, maar niet verder dan tot nihil, met 6,007% van het belastbare inkomen uit werk en woning voorzover dit meer bedraagt van € 21.317. Door middel van deze berekening zal de algemene heffingskorting nihil zijn vanaf een belastbaar inkomen uit werk en woning van (afgerond) € 69.395.⁴⁴ De berekende algemene heffingskorting wordt vervolgens verdeeld onder de verdeelsleutel van tabel 2 zoals hiervóór is weergegeven. Indien een persoon zowel belastingplichtig als premieplichtig is, heeft de verdeling geen praktische betekenis.

Het belastbare inkomen uit werk en woning wordt bepaald volgens artikel 2.4, eerste lid, Wet IB 2001. Voor binnenlandse belastingplichtigen wordt dit inkomen bepaald op grond van de regels van hoofdstuk 3 van de Wet IB 2001. Voor buitenlandse belastingplichtigen is dit het inkomen volgens de regels van de afdelingen 7.2 en 7.5 van de Wet IB 2001.

In artikel 3.1 Wet IB 2001 wordt een opsomming gegeven van de belastbare inkomsten uit werk en woning. Deze worden verminderd met de te verrekenen verliezen conform afdeling 3.13 Wet IB 2001. In artikel 7.2 Wet IB 2001 is een opsomming gegeven van de belastbare inkomsten uit werk en woning voor de buitenlandse belastingplichtige. Het verschil hierbij is dat in artikel 7.2 Wet IB 2001 slechts de inkomsten uit werk en woning in Nederland worden bedoeld. Voor een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige wordt ingevolge artikel 7.8, vijfde lid, Wet IB 2001 aangesloten bij het inkomen volgens de regels van een binnenlandse belastingplichtige voor de bepaling van de heffingskorting.

⁴² Artikel 8, eerste lid, Wfsv.

⁴³ Besluit van 27 oktober 2021, nr. 2021-210997, onderdeel 2.1, actualisering van het besluit van 11 november 2011, nr. BLKB2011/1208M.

⁴⁴ Dit bedrag komt overeen met het bedrag van de derde schijf als bedoeld in artikel 2.10 Wet IB 2001.

Zoals hiervóór is beschreven, sluit het begrip premie-inkomen aan bij het belastbare inkomen uit werk en woning zoals bepaald in hoofdstuk 3 Wet IB 2001. Hof 's-Hertogenbosch heeft voor het premie-inkomen voor het premiedeel van de heffingskortingen geoordeeld dat hierbij moet worden aangesloten bij het wereldinkomen.⁴⁵ In deze uitspraak ging het om een persoon die in Duitsland woonachtig was en in Nederland en Duitsland werkzaamheden verrichtte. Hij was het gehele kalenderjaar sociaal verzekerd in Nederland. De afbouw van de algemene heffingskorting moest worden berekend door het wereldinkomen in aanmerking te nemen. Met het in acht nemen van deze grondslag wordt volgens het hof ook recht gedaan aan de draagkrachtgedachte die ten grondslag ligt aan de afbouw van de algemene heffingskorting.⁴⁶

2.3.2 Arbeidskorting

De arbeidskorting geldt op grond van artikel 8.11, eerste lid, Wet IB 2001 voor de belastingplichtige die arbeidsinkomen geniet. De arbeidskorting wordt volgens artikel 8.11, tweede lid, Wet IB 2001 eerst opgebouwd en vervolgens weer afgebouwd. Schematisch ziet de opbouw van de arbeidskorting er als volgt uit:

Tabel 3: Opbouw arbeidskorting 2022

Vanaf een inkomen van	Tot een inkomen van	Percentage	Maximale arbeidskorting
€ 0	€ 10.350	4,541%	€ 470
€ 10.350	€ 22.356	28,461%	€ 3.887
€ 22.356	€ 36.649	2,610%	€ 4.260

De arbeidskorting van € 4.260 (2022) wordt vervolgens afgebouwd met 5,86% voorzover het arbeidsinkomen meer bedraagt dan € 36.649, maar niet verder dan tot nihil. Bij deze berekening zal de arbeidskorting nihil bedragen vanaf een arbeidsinkomen van (afgerond) €109.346. Verder bepaalt artikel 8.11, tweede lid, laatste volzin, Wet IB 2001 dat de arbeidskorting ten minste wordt gesteld op de toegekende arbeidskorting in de loonbelasting, indien het arbeidsinkomen niet meer bedraagt dan € 36.649. De arbeidskorting kan nooit meer bedragen dan € 4.260.

Arbeidsinkomen wordt gedefinieerd in artikel 8.1, eerste lid, onderdeel e, Wet IB 2001.⁴⁷ In artikel 8.1, tweede lid, Wet IB 2001 is nog een aantal uitbreidingen van het begrip arbeidsinkomen opgesomd. Voor buitenlandse belastingplichtigen wordt het begrip arbeidsinkomen toegepast zoals deze geldt voor een binnenlandse belastingplichtige op grond van artikel 7.2, lid 18, Wet IB 2001. Voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen geldt tevens een arbeidsinkomen zoals dat voor een binnenlandse belastingplichtige geldt ingevolge artikel 7.8, vijfde lid, Wet IB 2001.

2.3.3 Tijdsevenredige vermindering

Het inkomstenbelastingdeel van de algemene heffingskorting wordt op grond van artikel 2.7, tweede lid, Wet IB 2001 tijdsevenredig verminderd in het geval een belastingplichtige, anders dan door overlijden, niet het gehele kalenderjaar een binnenlandse of kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is. Voor de arbeidskorting is deze vermindering expliciet uitgesloten.

Het premiedeel wordt tevens tijdsevenredig verminderd. Dit is geregeld in artikel 12, derde lid, Wfsv jo. artikel 2.6a regeling Wfsv. De vermindering vindt plaats naar rato van de periode van de premieplicht in een kalenderjaar.

⁴⁵ Hof 's-Hertogenbosch 4 september 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:2749.

⁴⁶ Hof 's-Hertogenbosch 4 september 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:2749, r.o. 4.8.

⁴⁷ Voor een verdere uitleg van het begrip 'arbeidsinkomen' wordt verwezen naar paragraaf 2.2.2.

Voor de berekening van de tijdsevenredigheid wordt een kalenderjaar gesteld op 360 dagen en een kalendermaand op 30 dagen. De dag waarop het tijdvak aanvangt wordt als gehele dag in aanmerking genomen en de dag waarop het tijdvak eindigt wordt niet in aanmerking genomen. Dit is voor het inkomstenbelastingdeel en het premiedeel gelijkwaardig geregeld.⁴⁸

2.4 De heffingskortingen in de Loonbelasting

Op grond van artikel 9.2, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001, is de geheven loonbelasting een voorheffing op de inkomstenbelasting. De verschuldigde loonbelasting is de berekende belasting op het belastbare loon, verminderd met het bedrag van de heffingskorting voor de loonbelasting.⁴⁹

Voor de berekening van de heffingskorting voor de loonbelasting geldt eenzelfde systematiek als voor het inkomstenbelastingdeel van de heffingskorting voor de inkomstenbelasting. Dit is voor de loonbelasting geregeld in artikel 21 en 21a Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB). De standaardloonheffingskorting bevat ingevolge artikel 21c Wet LB vijf heffingskortingen. Deze zijn:

- De algemene heffingskorting (artikel 22 Wet LB);
- De arbeidskorting (artikel 22a Wet LB);
- De jonggehandicaptenkorting (artikel 22aa Wet LB);
- De ouderenkorting (artikel 22b Wet LB); en
- De alleenstaande ouderenkorting (artikel 22c Wet LB).

De heffingskorting voor de loonbelasting bedraagt ingevolge artikel 20, tweede lid, Wet LB maximaal de verschuldigde loonbelasting van een loontijdvak van een jaar. De berekeningswijze van de algemene heffingskorting en de arbeidskorting zijn gelijk aan die van de inkomstenbelasting. De grondslag betreft echter het belastbare loon.⁵⁰

Met ingang van 1 januari 2019⁵¹ is voor buitenlandse belastingplichtigen een regeling ingevoerd in artikel 20, derde en vierde lid, Wet LB, die een uitzondering geeft op de hoofdregel. Buitenlandse belastingplichtigen die inwoner zijn van één van de EU-lidstaten, één van de EER-lidstaten⁵², Zwitserland of de BES-eilanden (tezamen ook wel de landenkring genoemd), krijgen ingevolge artikel 20, derde lid, Wet LB slechts het deel van de heffingskorting voor de loonbelasting dat betrekking heeft op de arbeidskorting. Voor buitenlandse belastingplichtigen die niet binnen de landenkring woonachtig zijn, geldt op grond van artikel 20, vierde lid, Wet LB dat de verschuldigde belasting niet wordt verminderd met de heffingskorting voor de loonbelasting.

Vóór 2019 werd geen onderscheid gemaakt in woonplaats. Dit resulteerde erin dat een buitenlandse belastingplichtige in de loonbelasting heffingskortingen toegekend kon krijgen, die bij de aangifte inkomstenbelasting (gedeeltelijk) terug moesten worden betaald.⁵³ Dit bracht onder andere invorderingsrisico's met zich mee.

Daarnaast wordt in artikel 20, derde lid, Wet LB geen onderscheid gemaakt tussen kwalificerende en niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen, omdat dit vooraf niet te toetsen valt door de werkgever. Een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige kan wel een voorlopige aanslag aanvragen, indien blijkt dat diegene ook een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige was in

⁴⁸ Artikel 4 uitvoeringsregeling IB 2001 en artikel 2.7 regeling Wfsv.

⁴⁹ Artikel 20, eerste lid, Wet LB

⁵⁰ Artikel 22 en 22a Wet LB.

⁵¹ *Stb.* 2017, 518, p. 4.

⁵² Hieronder vallen naast de EU-lidstaten, ook Noorwegen, IJsland en Liechtenstein.

⁵³ Kamerstukken II, 2017/18, 34 786, nr. 3, p. 7.

een voorgaand jaar. Een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige kan namelijk aanspraak maken op een hogere heffingskorting dan een niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtige.⁵⁴ Het aantal belastingplichtigen die hierdoor achteraf een bedrag terug moeten betalen bij de aangifte inkomstenbelasting, wordt hiermee beperkt.⁵⁵

2.5 Deelconclusie

Onder de Wet IB 1964 golden twee regelingen, de belastingvrije som en het arbeidskostenforfait. De belastingvrije som verminderde de belastbare som. Deze werd onderverdeeld in een basisaftrek en een bovenbasisaftrek. Het arbeidskostenforfait mocht worden toegepast als aftrekpost, doordat kosten werden gemaakt met betrekking tot werken. Indien de werkelijke kosten hoger waren dan het forfait, mochten de werkelijke kosten in aftrek worden gebracht.

Sinds de Wet IB 2001 zijn de belastingvrije som en het arbeidskostenforfait vervangen door de algemene heffingskorting en de arbeidskorting. Hiermee kon een gericht inkomensbeleid worden gevoerd. Tevens stimuleert een heffingskorting meer voor een persoon om te gaan werken, dan dat de belastingvrije som dit deed in het geval van partners.

De algemene heffingskorting en arbeidskorting waren vanaf 2001 vaste bedragen. Sinds 2014 zijn deze bedragen stapsgewijs inkomensafhankelijk afgebouwd tot uiteindelijk nihil, zodat de sterkste schouders de zwaarste lasten konden dragen. Voor de arbeidskorting gold dat deze al vanaf 2009 werd afgebouwd, maar niet lager dan een vast bedrag.

De algemene heffingskorting bedraagt in 2022 € 2.888 en wordt afgebouwd met 6,007% van het belastbare inkomen uit werk en woning voorzover dit meer bedraagt dan € 21.317. De arbeidskorting is maximaal € 4.260 en wordt afgebouwd met 5,86% van het arbeidsinkomen voorzover deze meer bedraagt dan € 36.649. De algemene heffingskorting en de arbeidskorting bestaan uit een inkomstenbelastingdeel en een premiedeel. Deze delen nemen de verhouding aan van het belastingpercentage c.q. het premiepercentage ten opzichte van het gecombineerde tarief.

In de loonbelasting wordt eenzelfde systematiek gehanteerd voor de berekening van de algemene heffingskorting en de arbeidskorting. Doordat de loonbelasting een voorheffing is op de inkomstenbelasting, wordt hiermee bewerkstelligd dat een belastingplichtige de heffingskorting al heeft gehad in de loonbelasting door minder loonheffing af te dragen.

⁵⁴ Dit zal in het volgende hoofdstuk uitvoerig worden besproken.

⁵⁵ Kamerstukken II, 2017/18, 34 786, nr. 3, p. 7 en 8.

Hoofdstuk 3 Aanspraak op de heffingskortingen volgens nationaal recht

3.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is uiteengezet welke historische ontwikkelingen de algemene heffingskorting en de arbeidskorting hebben doorgemaakt en hoe de regelingen momenteel zijn vormgegeven. Welke belastingplichtigen aanspraak kunnen maken op de algemene heffingskorting en de arbeidskorting zal vervolgens in dit hoofdstuk worden beschreven.¹ Ook zal hierbij aan bod komen, indien een belastingplichtige aanspraak kan maken op een heffingskorting, op welke grondslag deze dan dient te worden gebaseerd.

In § 3.2 zal allereerst worden beschreven in hoeverre binnenlandse belastingplichtigen aanspraak op de algemene heffingskorting en de arbeidskorting kunnen maken. Vervolgens zal in § 3.3 de buitenlandse belastingplichtige aan bod komen. Hierbij zal een onderscheid worden gemaakt tussen kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen en niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen. Tevens zal kort worden gesproken over de bijzondere situatie van buitenlandse belastingplichtigen die normaliter geen recht hebben op bepaalde heffingskortingen, maar hier alsnog recht op hebben ingevolge een non-discriminatiebepaling uit het verdrag of een belastingregeling. In deze paragraaf wordt dan ook onderzocht in hoeverre de buitenlandse belastingplichtigen aanspraak kunnen maken op de algemene heffingskorting en de arbeidskorting en hoe de hoogte hiervan dient te worden berekend. Hierna wordt in § 3.4 ingegaan op de situatie dat een belastingplichtige een gedeelte van het kalenderjaar binnenlands dan wel (kwalificerend) buitenlands belastingplichtig is. Tot slot wordt in § 3.5 antwoord gegeven op de vraag: *‘Welke belastingplichtigen kunnen volgens de nationale wetgeving aanspraak maken op de heffingskortingen en indien belastingplichtigen aanspraak kunnen maken op bepaalde heffingskortingen, welke grondslag dient dan in acht te worden genomen volgens het nationale recht?’*

3.2 Binnenlandse belastingplichtigen

Op grond van artikel 2.1, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001 is een binnenlandse belastingplichtige een persoon die woonachtig is in Nederland. Of iemand in Nederland woonachtig is, wordt naar de feiten en omstandigheden beoordeeld ingevolge artikel 4 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen. Volgens jurisprudentie van de Hoge Raad wordt beoordeeld of er een duurzame band van persoonlijke aard met Nederland aanwezig is.² Deze duurzame band hoeft niet sterker te zijn dan de duurzame band met een ander land dan Nederland.³ Tevens wilde de wetgever geen bijzondere betekenis geven aan een bepaalde categorie omstandigheden, zoals een sociale of economische binding.⁴

Hoofdstuk 2 Wet IB 2001 betreft het raamwerk van de Inkomstenbelasting. Het doel van dit raamwerk is om de Wet Inkomstenbelasting in grote lijnen neer te zetten.⁵ Hierin is o.a. artikel 2.7 Wet IB 2001 opgenomen. Dit artikel regelt de verschuldigde belasting. Vervolgens wordt deze verschuldigde belasting voor belastingplichtigen, die het gehele kalenderjaar of een gedeelte

¹ Waar in het vervolg over de algemene heffingskorting en de arbeidskorting wordt gesproken, wordt geen rekening gehouden met het premiedeel van de heffingskortingen, tenzij dit expliciet wordt benoemd.

² Zie bijvoorbeeld HR 17 januari 1996, ECLI:NL:HR:1996:AA1836.

³ Zie bijvoorbeeld HR 12 april 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ6824.

⁴ Zie bijvoorbeeld HR 21 januari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP1466.

⁵ Kamerstukken II, 1998/99, 26 727, nr. A, p. 98.

hiervan⁶ binnenlands belastingplichtig zijn, verminderd met het bedrag van de heffingskorting voor de inkomstenbelasting, nadat een regeling ter voorkoming van dubbele belasting toepassing heeft gevonden. Op deze manier worden de heffingskortingen volledig toegerekend aan het niet-buitenlandse gedeelte van het inkomen.⁷ In artikel 2.7 Wet IB 2001 wordt daarnaast verwezen naar artikel 8.3 Wet IB 2001, om duidelijk te maken waar de heffingskortingen zijn geregeld.

Binnenlandse belastingplichtigen worden op grond van artikel 2.3, onderdeel a, Wet IB 2001 belast voor het belastbare inkomen uit werk en woning. In artikel 2.4, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001 wordt geregeld dat het belastbare inkomen uit werk en woning voor een binnenlandse belastingplichtige wordt bepaald aan de hand van hoofdstuk 3 van de Wet Inkomstenbelasting 2001. Artikel 3.1, tweede lid, Wet IB 2001 geeft vervolgens een definitie van het inkomen uit werk en woning. Een band met Nederland is hier niet gegeven, zoals in artikel 7.2 Wet IB 2001 bijvoorbeeld wel het geval is. Met het belastbare inkomen uit werk en woning wordt dan ook het wereldinkomen bedoeld. Logischerwijs worden de heffingskortingen voor een binnenlandse belastingplichtige dan ook berekend over het wereldinkomen. Dit is tevens benoemd in de Memorie van Toelichting.⁸

3.3 Buitenlandse belastingplichtigen

Een buitenlandse belastingplichtige is ingevolge artikel 2.1, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 een natuurlijke persoon die niet in Nederland woonachtig is, maar wel Nederlandse inkomsten geniet. In het tweede lid wordt vervolgens verwezen naar hoofdstuk 7 van de Wet IB 2001 om te bepalen wat Nederlandse inkomsten zijn. Net als bij binnenlandse belastingplichtigen wordt in artikel 2.3, onderdeel a, Wet IB 2001 geregeld dat inkomstenbelasting wordt geheven over het belastbare inkomen uit werk en woning. In artikel 2.4, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001 wordt voor dit begrip verwezen naar de afdelingen 7.2 (reguliere buitenlandse belastingplicht) en 7.5 (kwalificerende buitenlandse belastingplicht).

Artikel 7.2, eerste lid, Wet IB 2001 luidt als volgt: *‘Het belastbare inkomen uit werk en woning in Nederland is het inkomen uit werk en woning in Nederland (...).’* Loon dat is genoten uit een in Nederland uitgeoefende dienstbetrekking, is belastbaar inkomen in Nederland.⁹

Aan een buitenlandse belastingplichtige die voldoet aan de voorwaarden van de kwalificerende buitenlandse belastingplicht, worden andere voordelen toegekend dan aan een buitenlandse belastingplichtige die hier niet aan voldoet. In § 3.3.1 zal derhalve eerst worden ingegaan op de buitenlandse belastingplichtige die wel voldoet aan de voorwaarden om als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige te worden aangemerkt. Vervolgens zal in § 3.3.2 worden ingegaan op de niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtige. Tot slot wordt kort aandacht besteed aan de buitenlandse belastingplichtigen die op grond van een non-discriminatiebepaling uit het verdrag of een belastingregeling verschillende rechten kunnen effectueren.

3.3.1 Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen

Artikel 2.7, eerste lid, Wet IB 2001 benoemt naast binnenlandse belastingplichtigen tevens kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen als bedoeld in artikel 7.8 Wet IB 2001, waarbij de

⁶ Aan belastingplichtigen die een gedeelte van het kalenderjaar binnenlands belastingplichtig zijn, wordt in § 3.4 aandacht besteed.

⁷ Kamerstukken II, 2000/01, 27 466, nr. 3, p. 38 – 40.

⁸ Kamerstukken II, 2014/15, 34 002, nr. 3, p. 45.

⁹ Kamerstukken II, 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 271.

verschuldigde belasting wordt verminderd met de heffingskortingen. Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen kunnen dan ook aanspraak maken op de heffingskortingen.

De kwalificerende buitenlandse belastingplicht is ingevoerd om aan te sluiten bij het Schumacker-arrest¹⁰. In beginsel is het de woonstaat die rekening dient te houden met de persoonlijke en gezinssituatie. De woonstaat bevindt zich hiervoor namelijk in de beste positie. Indien echter het inkomen (nagenoeg) geheel in de werkstaat wordt genoten, dient de werkstaat rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie. Een buitenlandse belastingplichtige mag dan volgens het Hof van Justitie niet zwaarder worden belast dan een binnenlandse belastingplichtige.

De wetgever heeft in 2001 gekozen voor een keuzeregeling die was geregeld in artikel 2.5 Wet IB 2001 (vervallen). De keuzeregeling kwam erop neer dat iedere buitenlandse belastingplichtige kon kiezen voor behandeling als een binnenlandse belastingplichtige, inclusief alle voor- en nadelen. Om beter aan te sluiten bij het Schumacker-arrest, is echter in 2015 de regeling voor de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige ingevoerd.

Om aan te worden gemerkt als een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige, dient op grond van artikel 7.8, zesde lid, Wet IB 2001 cumulatief te worden voldaan aan de volgende voorwaarden:

1. De belastingplichtige dient inwoner te zijn van een lidstaat van de Europese Unie, een lidstaat van de Europese Economische Ruimte¹¹, Zwitserland of van één van de BES-eilanden (het landencriterium);
2. Het inkomen van de belastingplichtige, of van de belastingplichtige tezamen met zijn partner, dient (nagenoeg) geheel te zijn onderworpen aan Nederlandse inkomsten- of loonbelasting;
3. Er dient een inkomensverklaring te zijn overgelegd die door de fiscale autoriteiten van de woonstaat is ondertekend.

Naast de hoofdregel wordt bij algemene maatregel van bestuur een belastingplichtige mede aangemerkt als een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige indien (i) een uitkering ten behoeve van pensioen, lijfrente of een soortgelijke uitkering wordt genoten, (ii) wordt voldaan aan het landencriterium en een inkomensverklaring is overgelegd en (iii) de belastingplichtige aannemelijk maakt dat hij wegens het geringe inkomen in het woonland aldaar geen belasting is verschuldigd. Dit is opgenomen in artikel 21bis Uitvoeringsbesluit Inkomstenbelasting om aan te sluiten bij het arrest *Commissie vs. Estland*^{12, 13}.

Op grond van artikel 7.8, vijfde lid, Wet IB 2001 wordt, indien een heffingskorting afhankelijk is van het inkomen, aangesloten bij de grondslag voor binnenlandse belastingplichtigen zodat geen ongerechtvaardigde verschillen zouden ontstaan.¹⁴

Indien een belastingplichtige slechts voor een gedeelte van het jaar als een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige kan worden aangemerkt, worden de heffingskortingen, met uitzondering van de arbeidskorting en de inkomensafhankelijke combinatiekorting, tijdsevenredig

¹⁰ HvJ 14 februari 1995, ECLI:EU:C:1995:31 (Schumacker).

¹¹ Hieronder vallen, naast alle EU-lidstaten, ook Noorwegen, IJsland en Liechtenstein.

¹² HvJ 10 mei 2012, ECLI:EU:C:2012:282 (Commissie vs. Estland).

¹³ Kamerstukken II, 2013/14, 33 752, nr. 3, p. 41.

¹⁴ Kamerstukken II, 2013/14, 33 752, nr. 3, p. 38 en 39.

verminderd ingevolge artikel 2.7, tweede lid, Wet IB 2001. Een gedeelte van het kalenderjaar worden aangemerkt als een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige kan ontstaan indien een emigratie plaatsvindt naar een land dat niet voldoet aan het landencriterium.¹⁵ Belastingplichtigen die een gedeelte van het kalenderjaar binnenlands belastingplichtig zijn geweest en het resterende gedeelte van het kalenderjaar worden aangemerkt als een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige, hebben logischerwijs het gehele kalenderjaar recht op de heffingskortingen.

3.3.2 Niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen

Op grond van artikel 2.7, eerste lid, derde volzin, Wet IB 2001 wordt de verschuldigde belasting van buitenlandse belastingplichtigen, die inwoner zijn van een lidstaat van de EU, de EER, Zwitserland of van een van de BES-eilanden, verminderd met de heffingskorting, voorzover deze ziet op de arbeidskorting of de inkomensafhankelijke combinatiekorting. Dit wil dus zeggen dat buitenlandse belastingplichtigen geen recht hebben op de algemene heffingskorting. Dit is tevens bevestigd door rechtbank Zeeland-West-Brabant. In zijn uitspraak is de rechtbank tot de conclusie gekomen dat de algemene heffingskorting, net als de belastingvrije som, een persoonsgebonden aftrekpost is en derhalve slechts hoeft te worden toegekend als sprake is van een Schumacker-situatie.¹⁶

Vóór 1 januari 2019 hadden buitenlandse belastingplichtigen geen recht op de heffingskortingen.¹⁷ Om echter geen strijdigheid met het EU-recht te hebben, is per 1 januari 2019 de wettekst van artikel 2.7, eerste lid, Wet IB 2001 aangepast.¹⁸

Vanaf 1 januari 2019 is tevens artikel 7.2, lid 18, Wet IB 2001 ingevoerd.¹⁹ Dit artikel luidt als volgt:

‘Indien bij een buitenlandse belastingplichtige als bedoeld in artikel 2.7, eerste lid, derde zin, een heffingskorting afhankelijk is van zijn arbeidsinkomen of van dat van zijn partner, wordt voor de bepaling hiervan uitgegaan van het volgens de regels voor binnenlandse belastingplichtigen berekende arbeidsinkomen.’

Mijns inziens bestaat hieruit geen twijfel dat uit dient te worden gegaan van het wereldinkomen voor de grondslag van de arbeidskorting. Tot 2019 bestond er wel discussie over de grondslag van de berekening van de arbeidskorting. Dit zal in § 3.4 nader worden besproken.

3.3.3 Non-discriminatie

In de vorige sub paragraaf is besproken dat buitenlandse belastingplichtigen geen recht hebben op de algemene heffingskorting. Echter, in verdragen met België²⁰ en Suriname²¹ en in de belastingregeling voor het Koninkrijk²² (hierna: BRK), zijn non-discriminatiebepalingen opgenomen, waarbij een inwoner van een van deze landen, dezelfde persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen

¹⁵ Kamerstukken II, 2014/15, 34 002, nr. 3, p. 45.

¹⁶ Rb Zeeland-West-Brabant 24 maart 2021, ECLI:NL:RBZWB:2021:1457.

¹⁷ In de praktijk werd echter wel reeds de arbeidskorting toegekend, ook aan inwoners van de Verenigde Staten.

¹⁸ Kamerstukken II, 2018/19, 35 026, nr. 3, p. 32.

¹⁹ *Stb.* 2018, 504, p. 2.

²⁰ Artikel 26, tweede lid, Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen.

²¹ Artikel 25, tweede lid, Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Suriname tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen.

²² Artikel 39 Belastingregeling voor het Koninkrijk. Deze belastingregeling geldt slechts voor Aruba.

en verminderingen uit hoofde van burgerlijke staat of samenstelling van het gezin dient te krijgen als een inwoner van Nederland. De regeling van artikel 2.7 Wet IB 2001 wordt dan in zo'n geval opzijgezet door de werking van de verdragen.²³ Daarnaast heeft Hof 's-Hertogenbosch geoordeeld dat een inwoner van Duitsland geen beroep kan doen op het EU-recht, zodat deze geen aanspraak kan maken op de algemene heffingskorting. Nederland is niet gehouden om aan inwoners van Duitsland dezelfde voordelen toe te kennen als aan inwoners van België op basis van het belastingverdrag Nederland – België.²⁴

Indien een heffingskorting afhankelijk is van het inkomen, wordt volgens de Staatssecretaris uitgegaan van het wereldinkomen.²⁵ Tevens benoemt de Staatssecretaris dat de algemene heffingskorting valt onder een persoonlijke aftrek, tegemoetkoming of vermindering uit hoofde van burgerlijke staat of samenstelling van het gezin. De non-discriminatiebepalingen kennen geen rechten toe op de arbeidskorting, een aan arbeid gekoppelde heffingskorting. Inwoners van Suriname en Aruba kunnen dus geen aanspraak maken op de arbeidskorting.

Voor België is expliciet een pro rata parte regeling opgenomen. Aftrekposten worden verleend in de verhouding waarin het inkomen belastbaar is in Nederland ingevolge hoofdstuk 7 van de Wet IB 2001 ten opzichte van het wereldinkomen op grond van artikel 2.18 Wet IB 2001 zoals dit zou worden berekend indien de inwoner van België, inwoner van Nederland zou zijn geweest. De algemene heffingskorting wordt vanwege een goedkeuring echter volledig toegepast.²⁶

3.4 Migranten

Vóór 2015 hadden binnenlandse belastingplichtigen die in een kalenderjaar emigreerden, geen recht op de heffingskortingen. Zij dienden dan te opteren voor de keuzeregeling van artikel 2.5 Wet IB 2001 (vervallen). Op deze manier werden zij voor de niet-Nederlandse periode behandeld als binnenlands belastingplichtig. Het gevolg was dat zij weer aanspraak konden maken op de heffingskortingen, op basis van de (fictieve) binnenlandse belastingplicht.

Per 1 januari 2015 is de keuzeregeling vervallen en is de regeling voor de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige als bedoeld in artikel 7.8 Wet IB 2001 ingevoerd. Vanaf 1 januari 2015 werd derhalve artikel 2.7 Wet IB 2001 mede aangepast, waardoor belastingplichtigen die een gedeelte van het jaar binnenlands belastingplichtig waren, tevens recht hadden op de heffingskortingen. Vanaf 1 januari 2016 werd het tweede lid van artikel 2.7 Wet IB 2001 vervangen door een regeling waarbij de heffingskortingen voor belastingplichtigen die niet het gehele jaar een binnenlandse, of een kwalificerende buitenlandse, belastingplichtige waren, tijdsevenredig werden verminderd. Dit bewerkstelligde dat slechts recht bestond op de heffingskortingen, in de periode waarin sprake was van binnenlandse, of kwalificerende buitenlandse, belastingplicht. De overbrugging van een jaar voordat de tijdsevenredigheid werd ingevoerd, lag daarin dat de Belastingdienst tijd nodig had om dit systeemtechnisch te kunnen verwerken.²⁷ Sinds 1 januari 2019 geldt deze tijdsevenredigheid niet meer voor de arbeidskorting. Daarmee is tevens artikel 7.2, lid 18, Wet IB 2001 ingevoerd. Met de invoering van artikel 7.2, lid 18, Wet IB 2001 wordt bereikt dat voor buitenlandse belastingplichtigen, eenzelfde grondslag wordt

²³ Kamerstukken II, 1999/00, 26 727 en 26 728, nr. 81, p. 6.

²⁴ Hof 's-Hertogenbosch 11 oktober 2006, ECLI:NL:GHSHE:2006:AZ8731, r.o. 4.4.

²⁵ Besluit van 16 december 2019, nr. 2019-66191, par. 2.

²⁶ Besluit van 16 december 2019, nr. 2019-66191, par. 3.

²⁷ Kamerstukken II, 2014/15, 34 002, nr. 3, p. 45.

aangehouden voor de berekening van heffingskortingen als binnenlandse belastingplichtigen, namelijk het wereldinkomen.²⁸

3.4.1 Algemene heffingskorting

Zoals reeds in § 3.3 is aangegeven, heeft een buitenlandse belastingplichtige geen recht op de algemene heffingskorting, tenzij sprake is van kwalificerende buitenlandse belastingplicht of een non-discriminatieregeling van toepassing is. Het is dus in beginsel niet relevant om een onderscheid te maken tussen wel of geen buitenlandse belastingplicht in de buitenlandse periode. Hier zal in deze sub paragraaf dan ook geen rekening mee worden gehouden. De algemene heffingskorting wordt voor een migrant tijdsevenredig verminderd. Maar van welke grondslag dient uit te worden gegaan voor de berekening van de hoogte van de algemene heffingskorting?

De algemene heffingskorting wordt berekend aan de hand van het belastbare inkomen uit werk en woning. De Hoge Raad heeft in 2002 geoordeeld dat voor de bepaling of een belastingplichtige de basisaftrek mocht overdragen aan haar partner, die werkzaam was als functionaris van de Commissie van de Europese Gemeenschap, mede van belang was hoe hoog het inkomen was dat was genoten in de functie als functionaris.²⁹ De Hoge Raad haalde het arrest van het HvJ aan waarin werd geoordeeld dat artikel 13 van het Protocol (thans: artikel 12 Protocol) zich er niet tegen verzet dat een lidstaat die een belastingverlichting toekent aan gezinnen, dit voordeel weigert omdat het salaris van een personeelslid van de Europese Gemeenschappen hoger is dan een grensinkomen dat wordt gehanteerd voor het toekennen van die belastingverlichting.³⁰ Het niet in Nederland belastbare inkomen, genoten als functionaris, moest dus worden meegenomen in de grondslag voor de bepaling of de basisaftrek mocht worden overgedragen. Doordat dit inkomen te hoog was, werd een dergelijke overdracht niet toegestaan.

In 2019 heeft de Hoge Raad deze lijn niet gevolgd en is dus 'omgegaan'. In dit arrest³¹ ging het om een inwoner van Nederland die werkzaam was bij een agentschap van de EU. Op grond van artikel 12 Protocol zijn zulke medewerkers vrijgesteld van nationale belastingen zonder het toepassen van een progressievoorbehoud.³² Het inkomen mag dus niet worden meegenomen in de heffingsgrondslag. Een medewerker van een agentschap van de EU mag niet zwaarder worden belast of gediscrimineerd ten opzichte van andere belastingplichtigen, dus dient hij wel dezelfde belastingvoordelen te verkrijgen als waarop andere belastingplichtigen normaal gesproken recht hebben.³³

De Hoge Raad oordeelt dat de algemene heffingskorting onderdeel uitmaakt van de tariefstructuur. Dit blijkt volgens de Hoge Raad uit de totstandkomingsgeschiedenis³⁴. Ook bij de invoering van de inkomensafhankelijke afbouw van de algemene heffingskorting heeft de wetgever deze zienswijze volgens de Hoge Raad niet verlaten.³⁵ De Hoge Raad oordeelt daarom dat het meenemen van het inkomen van een medewerker van een agentschap van de EU in strijd zou komen met artikel 12 Protocol, omdat dit een indirecte heffing zou betekenen over dit vrijgestelde inkomen.³⁶

²⁸ Kamerstukken II, 2018/19, 35 026, nr. 3, p. 34.

²⁹ HR 27 september 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE0466.

³⁰ HvJ 14 oktober 1999, ECLI:EU:C:1999:501, r.o. 29 (Vander Zwalmen).

³¹ HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1221.

³² HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1221, m.nt. Fijen, *NTFR* 2019/1939.

³³ HvJ 21 mei 2015, ECLI:EU:C:2015:338, r.o. 19 (Pazdziej).

³⁴ Kamerstukken II, 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 59, 60 en 65.

³⁵ HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1221, r.o. 2.5.1.

³⁶ HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1221, r.o. 2.5.2.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant trekt deze lijn niet door naar reguliere vrijgestelde inkomsten.³⁷ De rechtbank is van oordeel dat de basis waarop inkomsten zijn vrijgesteld, leidend is. In deze zaak ging het om een fictieve inwoner van Nederland, die voor de toepassing van de BRK feitelijk inwoner was van Aruba. Niet in geschil was dat de belanghebbende op basis van de nationale wet recht had op de algemene heffingskorting met inachtneming van het wereldinkomen. De inkomsten genoten uit Aruba waren aldaar aan de belastingheffing onderworpen. Hiervoor gold in Nederland een objectvrijstelling zonder progressievoorbehoud op basis van het grensambtenarenarrest^{38, 39}.

De rechtbank erkent dat sprake is van een indirecte belastingheffing, maar oordeelt dat de BRK zich hier niet tegen verzet.⁴⁰ Bovendien trekt de rechtbank in twijfel of de algemene heffingskorting wel als onderdeel van de tariefstructuur dient te worden aangemerkt, aangezien uit de totstandkomingsgeschiedenis⁴¹ tevens blijkt dat de wetgever de algemene heffingskorting zag als een persoonsgebonden korting.⁴² Mijns inziens kan uit deze uitspraak worden geconcludeerd dat, indien de algemene heffingskorting wordt gezien als onderdeel van de tariefstructuur, het meenemen van de buitenlandse inkomsten strijdig zou zijn met de BRK, omdat tevens geen progressievoorbehoud mocht worden toegepast. Nu de rechtbank oordeelt dat de algemene heffingskorting eigenlijk een persoonsgebonden korting is, en een regeling ter voorkoming van dubbele belasting niet ziet op persoonsgebonden posten, is geen sprake van strijdigheid met de BRK.

Dat de algemene heffingskorting een persoonsgebonden korting is, blijkt volgens rechtbank Zeeland-West-Brabant⁴³ tevens uit jurisprudentie van het Hof van Justitie⁴⁴ waarin de belastingvrije som, als voorloper van de algemene heffingskorting, als persoonsgebonden aftrekpost is aangemerkt. Verder merkt rechtbank Zeeland-West-Brabant op dat betoogd zou kunnen worden dat de algemene heffingskorting, net als het heffingsvrije vermogen van box 3, *'een aan alle ingezetenen belastingplichtigen toegekend voordeel vormt, los van hun persoonlijke situatie'*. De rechtbank is echter van mening dat hieruit niet kan worden afgeleid dat het Hof van Justitie is *'omgegaan'* ten opzichte van het eerdere standpunt over de belastingvrije som.⁴⁵

De vraag die nu resteert is of het niet in Nederland belastbare inkomen mee dient te worden genomen in de berekening van de algemene heffingskorting. Kan de lijn van de Hoge Raad worden doorgetrokken naar reguliere inkomsten of heeft de Hoge Raad hier een verkeerde opvatting gemaakt? Het verlagen van de algemene heffingskorting door inkomsten erbij te betrekken die niet in Nederland belast zijn, betreft mijns inziens inderdaad een indirecte belastingheffing. Echter, het arrest van 19 juli 2019 ging om de uitleg van artikel 12 Protocol. Hierbij is bijvoorbeeld het toepassen van een progressievoorbehoud niet toegestaan. Een progressievoorbehoud houdt naar mijn mening ook een indirecte belastingheffing in van niet in Nederland belastbare inkomsten. Er wordt namelijk effectief een hoger tarief geheven over de wel in Nederland belastbare inkomsten, doordat een vrijstelling wordt verleend op basis van het gemiddelde tarief. Het toepassen van een progressievoorbehoud is echter niet strijdig geacht in een situatie waarbij sprake was van reguliere

³⁷ Rb Zeeland-West-Brabant 30 juni 2021, ECLI:NL:RBZWB:2021:3163.

³⁸ HR 12 maart 1980, ECLI:NL:HR:1980:AX0028.

³⁹ Rb Zeeland-West-Brabant 30 juni 2021, ECLI:NL:RBZWB:2021:3163, r.o. 2.5.

⁴⁰ Rb Zeeland-West-Brabant 30 juni 2021, ECLI:NL:RBZWB:2021:3163, r.o. 2.8 en 2.12.

⁴¹ Kamerstukken II, 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 24.

⁴² Rb Zeeland-West-Brabant 30 juni 2021, ECLI:NL:RBZWB:2021:3163, r.o. 2.12

⁴³ Rb Zeeland-West-Brabant 24 maart 2021, ECLI:NL:RBZWB:2021:1457, r.o. 2.25

⁴⁴ Zie bijv. HvJ 12 december 2002, ECLI:EU:C:2002:750, r.o. 36 (de Groot).

⁴⁵ Rb Zeeland-West-Brabant 24 maart 2021, ECLI:NL:RBZWB:2021:1457, r.o. 2.25.

inkomsten.⁴⁶ Een echte gelijkenis met het arrest van 19 juli 2019 kan derhalve mijns inziens niet worden getrokken. Tevens kan uit de uitspraak van rechtbank Zeeland-West-Brabant geen conclusie worden getrokken, doordat dit ging om de uitleg van de BRK, waarbij ook geen progressievoorbehoud mocht worden toegepast.

Om te bepalen hoe artikel 8.10 Wet IB 2001 uitgelegd dient te worden, kan worden gekeken naar verschillende wetsinterpretatiemethodes. Op basis van de wetshistorische methode kan worden geconcludeerd dat slechts het Nederlandse inkomen mee dient te worden genomen voor de berekening van de hoogte van de algemene heffingskorting. Bij de wetshistorische methode wordt gekeken naar wat de wetgever voor ogen heeft gehad.⁴⁷ Artikel 2.7, tweede lid, Wet IB 2001 bepaalt dat de algemene heffingskorting tijdsevenredig wordt toegekend in een kalenderjaar van niet volledige binnenlandse (of kwalificerende buitenlandse) belastingplicht. Voor de periode waarin een belastingplichtige geen binnenlandse (of kwalificerende buitenlandse) belastingplichtige is, wordt slechts gekeken naar het Nederlandse inkomen volgens de Memorie van Toelichting.⁴⁸ Echter, Berkman en Bäumlner zijn van mening dat wel dient te worden uitgegaan van wereldinkomen. Zij stellen dat de algemene heffingskorting nog explicieter dan de arbeidskorting rekening beoogt te houden met iemands draagkracht. Indien het buitenlandse inkomen niet mee wordt genomen zou volgens hen, gelet op de tijdsevenredige herleiding van de algemene heffingskorting, per definitie sprake zijn van een dubbele pro-rata.⁴⁹

Ik ben daarentegen ook van mening dat volgens de wetssystematische methode kan worden geconcludeerd dat het buitenlandse inkomen niet mee dient te worden genomen bij de berekening van de algemene heffingskorting. Volgens de wetssystematische methode geeft de plaats en de functie van de wettelijke bepaling in het systeem inzicht in de strekking van die bepaling.⁵⁰ Artikel 8.10 Wet IB 2001 gaat uit van het belastbare inkomen uit werk en woning. Binnen de Wet IB 2001 wordt een onderscheid gemaakt tussen binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen. Zoals in de voorgaande paragrafen is uiteengezet, wordt het belastbare inkomen uit werk en woning voor deze twee categorieën belastingplichtigen op verschillende wijzen bepaald. Voor een binnenlandse belastingplichtige is het belastbare inkomen uit werk en woning het wereldinkomen. Voor een buitenlandse belastingplichtige is dit enger geformuleerd, namelijk slechts de uit Nederland verkregen inkomsten.

Mijns inziens kan op basis van deze systematiek worden geconcludeerd dat slechts het in Nederland belastbare inkomen mee moet worden genomen in de grondslag voor de berekening van de algemene heffingskorting. In artikel 7.2, lid 18, Wet IB 2001 is expliciet opgenomen dat, indien een heffingskorting afhankelijk is van het arbeidsinkomen, het arbeidsinkomen wordt bedoeld als zijnde binnenlandse belastingplichtige. Een dergelijke bepaling is voor de term 'belastbaar inkomen uit werk en woning' niet opgenomen. Ik zie dan ook geen reden om aan te nemen dat de wetgever dit wel zo zou hebben bedoeld. Indien dit wel zou worden beoogd, zou dit mijns inziens meer specifiek moeten worden opgenomen in de definitieomschrijving.

De Belastingdienst is daarentegen van mening dat het wereldinkomen in acht dient te worden genomen voor de berekening van de hoogte van de algemene heffingskorting. Dit zou volgens de

⁴⁶ Zie bijv. HvJ 12 mei 1998, ECLI:EU:C:1998:221, r.o. 8 – 10 en 54 (Gilly).

⁴⁷ M. Chin-Oldenziel en M. Belkaid-Koubia, *WFR* 2013/1492, par. 3.2.

⁴⁸ Kamerstukken II, 2014/15, 34 002, nr. 3, p. 45.

⁴⁹ B. Berkman en R. Bäumlner, *Vakblad Grensoverschrijdend werken* nr. 49, september 2022, p. 3 - 7.

⁵⁰ M. Chin-Oldenziel en M. Belkaid-Koubia, *WFR* 2013/1492, par. 3.3.

Belastingdienst de bedoeling zijn van de wetgever.⁵¹ Dit lijkt mij, gelet op hetgeen hiervóór is beschreven, niet juist.

3.4.2 Arbeidskorting

Het draagkrachtbeginsel is de grondslag voor de Wet IB.⁵² De heffingskorting houdt tevens verband met de draagkrachtgedachte die ten grondslag ligt aan de Wet IB. Door het toepassen van de heffingskorting wordt volgens van Kempen op bescheiden wijze rekening gehouden met de individuele positie, zoals de gezinssituatie en de arbeidssituatie, van de belastingplichtige.⁵³

Een inbreuk op de draagkrachtgedachte is bijvoorbeeld instrumentalisering van de Wet IB. Fiscale incentives stimuleren volgens Gribnau belastingplichtigen om bepaald gedrag te vertonen. Hij benoemt echter ook dat instrumentalisme gebrek aan respect voor de fundamentele rechtsbeginselen vertoont, waardoor dit de compliance van belastingplichtigen kan verminderen.⁵⁴ De Wet IB wordt niet slechts gebruikt als financieringsbron, maar wordt mede gebruikt om de economie en de werkgelegenheid te bevorderen.⁵⁵ Zo is de arbeidskorting ingezet als fiscaal instrument om het verrichten van betaalde arbeid aantrekkelijker te maken. Gradus benoemt echter wel dat volgens hem de afbouw van de arbeidskorting steeds meer op gespannen voet komt te staan met het draagkrachtbeginsel dat ten grondslag lag aan de kostenaftrek (het arbeidskostenforfait).⁵⁶

Zoals eerder is uiteengezet, heeft iedere belastingplichtige die inwoner is van Nederland, een lidstaat van de EU/EER, Zwitserland of de BES-eilanden, recht op de arbeidskorting. Indien een belastingplichtige migreert, komt de vraag op welk arbeidsinkomen mee dient te worden genomen voor de berekening van de arbeidskorting. Hieronder zal eerst worden ingegaan op de situatie waarin wel sprake is van buitenlandse belastingplicht in de buitenlandse periode. Vervolgens zal de situatie aan bod komen waarin geen sprake meer is van buitenlandse belastingplicht. Tot slot zal nog kort worden ingegaan op de situatie waarin wel sprake is van buitenlandse belastingplicht, maar geen recht meer bestaat op de arbeidskorting in de buitenlandse periode.

Wel buitenlandse belastingplicht

Vóór de invoering van artikel 7.2, lid 18, Wet IB 2001 was op basis van de wettekst van artikel 8.11 en 8.1, eerste lid, onderdeel e, Wet IB 2001 niet duidelijk of onder het arbeidsinkomen voor een migrant die (uitsluitend) belastingplichtig bleef op basis van het hebben van de eigendom van een woning in Nederland, tevens het niet in Nederland belastbare inkomen werd begrepen. Deze zaak kwam in 2018 voor bij rechtbank Gelderland.⁵⁷

In die zaak ging het om belanghebbende die tot en met 31 oktober 2015 woonachtig was in Nederland. Vanaf 1 november 2015 had belanghebbende zijn woonplaats verlegd naar Costa Rica. Het inkomen in Nederland bedroeg € 64.046 en het inkomen in Costa Rica bedroeg € 17.362. De inspecteur had de arbeidskorting berekend door het totale inkomen over het gehele kalenderjaar, inclusief het inkomen uit Costa Rica, mee te nemen, wat neerkwam op € 81.408. De inspecteur motiveerde dit standpunt door te bepleiten dat het begrip ‘arbeidsinkomen’ in de zin van artikel

⁵¹ Forum FD, 5 maart 2018 (bijlage 1).

⁵² M.L.M. van Kempen, *Cursus belastingrecht Inkomstenbelasting*, Deventer: Kluwer 2021, par. 0.0.1.

⁵³ M.L.M. van Kempen, *Cursus belastingrecht Inkomstenbelasting*, Deventer: Kluwer 2021, par. 0.0.9.D.a.

⁵⁴ J.L.M. Gribnau, *NFR 2012/517*.

⁵⁵ M.L.M. van Kempen, *Cursus belastingrecht Inkomstenbelasting*, Deventer: Kluwer 2021, par. 0.0.1.

⁵⁶ R.H.J.M. Gradus, *WFR 2019/58*, par. 3.2.

⁵⁷ Rb Gelderland 18 september 2018, ECLI:NL:RBGEL:2018:4009.

8.1, eerste lid, onderdeel e, Wet IB 2001 ruim moest worden opgevat. Tevens stelde hij dat uit de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch⁵⁸ moest worden afgeleid dat het begrip 'arbeidsinkomen' een eigen definitie heeft gekregen, welke afwijkend is van de inkomstenbelasting.

De rechtbank oordeelt dat de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch niet van belang is in deze casus. Daarin ging het namelijk om de bepaling of sprake was van schending van het EU-recht. Tevens werd daarin het keuzerecht van artikel 2.5 Wet IB (vervallen) behandeld. De feiten in die uitspraak sluiten niet aan op de huidige casus. De uitspraak is derhalve niet van belang. Mede gelet op het argument van belanghebbende dat de inspecteur een beleid hanteert dat in het nadeel afwijkt van de wet, oordeelt de rechtbank dat het inkomen uit Costa Rica niet moet worden meegenomen in de grondslag van de arbeidskorting.⁵⁹

De inspecteur gaat in hoger beroep bij Hof Arnhem-Leeuwarden. De inspecteur haalt dezelfde argumenten aan als bij de rechtbank. Daarnaast benoemt hij dat bij het volgen van het standpunt van belanghebbende, sprake is van een bevoordeling, omdat bij buitenlandse belastingplichtigen van binnen de EU wel het wereldinkomen in aanmerking wordt genomen.⁶⁰ Naar mijn mening is dit een merkwaardig argument, omdat voor buitenlandse belastingplichtigen uit een EU-lidstaat eenzelfde begripsuitleg geldt als voor buitenlandse belastingplichtigen uit niet EU-lidstaten. Het betreft namelijk een nationaalrechtelijke regeling. Die begripsuitleg is nu juist onderdeel van de discussie. Belanghebbende haalt als argument nog aan dat het moet gaan om arbeidsinkomen dat is genoten in de kwaliteit van belastingplichtige. De inkomsten uit Costa Rica heeft hij niet genoten in de hoedanigheid als belastingplichtige, doordat hij niet in Nederland woonde noch werkte.

Het hof merkt op dat het begrip 'arbeidsinkomen' voor meerdere uitleg vatbaar is. Er kan volgens het hof worden bepleit dat er sprake moet zijn van belastingplicht. Dit komt echter niet voort uit de parlementaire geschiedenis, waardoor tevens bepleit kan worden dat al het arbeidsinkomen hieronder dient te worden begrepen.⁶¹

Vanuit een wetshistorische en teleologische benadering geldt dat het arbeidskostenforfait de voorloper is van de arbeidskorting. Het hof haalt parlementaire geschiedenis aan waaruit blijkt dat het arbeidskostenforfait als doel het verrichten van betaalde arbeid had. Het ligt daarom enerzijds volgens het hof in de rede dat de wetgever hiermee arbeid in Nederland voor ogen heeft gehad, dan wel ruimer het verrichten van arbeid door inwoners van Nederland. Uitgaande van dit standpunt, ligt het niet voor de hand om ook inkomen dat niet is vergaard in Nederland mee te nemen voor de berekening van de arbeidskorting. Anderzijds benoemt het hof dat de mate waarin vergaarde inkomsten tot het arbeidsinkomen wordt gerekend slechts een middel betreft om de draagkracht tot uitdrukking te laten brengen. Met een dergelijk uitgangspunt zegt het hiervóór benoemde doel weinig over de uitleg van het begrip 'arbeidsinkomen'.⁶²

Het hof oordeelt uiteindelijk dat *'het niet in de rede ligt om acht te slaan op loon (en andere bronnen die arbeidsinkomen kunnen zijn) dat niet tot de, ingevolge de regels van de Wet IB 2001 overigens te bepalen, heffingsgrondslag voor de inkomstenbelasting behoort'*.⁶³ Het hof haalt tevens aan dat de arbeidskorting, eveneens als de algemene heffingskorting, behoort tot de tariefstructuur. Er valt

⁵⁸ Hof 's-Hertogenbosch 21 december 2006, ECLI:NL:GHSHE:2006:BA1390.

⁵⁹ Rb Gelderland 18 september 2018, ECLI:NL:RBGEL:2018:4009, r.o. 6.

⁶⁰ Hof Arnhem-Leeuwarden 21 januari 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:465, r.o. 4.7.

⁶¹ Hof Arnhem-Leeuwarden 21 januari 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:465, r.o. 4.9 en 4.10.

⁶² Hof Arnhem-Leeuwarden 21 januari 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:465, r.o. 4.11.

⁶³ Hof Arnhem-Leeuwarden 21 januari 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:465, r.o. 4.12.

dan volgens het hof niet in te zien waarom inkomsten waarover Nederland geen heffingsrecht mag uitoefenen, wel moeten worden betrokken in de berekening van de arbeidskorting. Het hof haalt tot slot aan dat voor dit oordeel tevens steun kan worden ontleend aan de parlementaire geschiedenis.⁶⁴

De Staatssecretaris van Financiën stelt vervolgens beroep in cassatie in bij de Hoge Raad. A-G Niessen heeft conclusie genomen in deze zaak.⁶⁵ De Staatssecretaris beargumenteert dat de draagkracht van een belastingplichtige bestaat uit al het genoten loon, ongeacht uit welk land dit inkomen is verworven. A-G Niessen benoemt dat hier op zichzelf wel iets voor te zeggen valt, maar dat de arbeidskorting vooral een instrumenteel karakter heeft en niet op draagkrachtargumenten berust. Het verband tussen de stimulans om betaalde arbeid te verrichten en het door een niet-ingezetene in diens woonland genoten arbeidsinkomen is volgens de A-G niet duidelijk.⁶⁶ Voorzover de arbeidskorting wel voor een deel zijn grondslag vindt in de draagkrachtgedachte, ligt het volgens de A-G niet voor de hand om van een wereldwijde draagkrachtbenadering uit te gaan. Van oudsher neemt namelijk de woonplaats de draagkrachtfactoren voor zijn rekening.⁶⁷

In tegenstelling tot het hof, is de A-G van mening dat het arrest van de Hoge Raad van 19 juli 2019 niet kan worden toegepast in deze casus, omdat het daar ging om een uitleg van het Protocol.⁶⁸

De Staatssecretaris is van mening dat uit de wetswijziging van artikel 7.2, lid 18, Wet IB 2001 volgt dat het altijd al de bedoeling is geweest van de wetgever om het wereldinkomen in aanmerking te nemen. Deze wetswijziging is volgens A-G Niessen niet van invloed op deze uitspraak, omdat dit een zaak betreft uit 2015. Indien de wetswijziging wel van invloed zou zijn, merkt de A-G het volgende op: *‘Dat in verband met deze wetswijziging voor bepaalde buitenlands belastingplichtigen met bepaald Nederlands inkomen niet wettelijk is geregeld dat en wanneer buitenlands inkomen na emigratie onder het arbeidsinkomen valt, zou gezien kunnen worden (al dan niet vanaf 2019) als een aanwijzing dat dergelijk inkomen er niet onder valt’*.⁶⁹

Aan de hand van de wetssystematische interpretatiemethode concludeert A-G Niessen dat het begrip ‘arbeidsinkomen’ voor binnenlandse belastingplichtigen ziet op het wereldinkomen en voor buitenlandse belastingplichtigen slechts ziet op het in Nederland verkregen arbeidsinkomen. Van Arnhem is dit met A-G Niessen eens.⁷⁰ Dat de wettekst het begrip niet inperkt, doet daar volgens A-G Niessen niets aan af. Hij gaat er vooralsnog van uit dat hetzelfde geldt indien het land van emigratie wel een EU-lidstaat is. Het arbeidsinkomen uit Costa Rica is dus niet van belang voor de hoogte van de arbeidskorting.⁷¹

De Hoge Raad voegt vervolgens nog een aantal argumenten toe op basis waarvan het inkomen uit Costa Rica niet van invloed is op de arbeidskorting. De Hoge Raad benoemt allereerst dat de wettekst niet duidelijk is met betrekking tot de uitleg van het begrip ‘arbeidsinkomen’. De Hoge Raad benoemt dat de inkomstenbelasting belasting heft over twee verschillende soorten inkomsten: (i) het inkomen van inwoners van Nederland, of kwalificerende buitenlandse

⁶⁴ Hof Arnhem-Leeuwarden 21 januari 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:465, r.o. 4.13 en 4.14.

⁶⁵ Concl. A-G R.E.C.M. Niessen, ECLI:NL:PHR:2021:65, bij HR 17 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1893.

⁶⁶ Concl. A-G R.E.C.M. Niessen, ECLI:NL:PHR:2021:65, par. 3.18.

⁶⁷ Concl. A-G R.E.C.M. Niessen, ECLI:NL:PHR:2021:65, par. 3.19.

⁶⁸ Concl. A-G R.E.C.M. Niessen, ECLI:NL:PHR:2021:65, par. 3.22.

⁶⁹ Concl. A-G R.E.C.M. Niessen, ECLI:NL:PHR:2021:65, par. 3.24.

⁷⁰ Concl. A-G R.E.C.M. Niessen, ECLI:NL:PHR:2021:65, m.nt. Van Arnhem, *NTFR* 2021/782.

⁷¹ Concl. A-G R.E.C.M. Niessen, ECLI:NL:PHR:2021:65, par. 3.26 – 3.28.

belastingplichtigen, en (ii) het Nederlandse inkomen van niet-inwoners van Nederland. Het meenemen van buitenlandse inkomsten voor niet-inwoners bij de berekening van de arbeidskorting kan volgens de Hoge Raad worden gezien als een uitbreiding van het inkomen dat in de heffing wordt betrokken. Dit vormt een inbreuk op het uitgangspunt van de wet, zoals hiervóór is aangehaald.⁷²

Het begrip arbeidskortingsgrondslag zoals deze tot 2011 werd gebruikt, en vervolgens het begrip arbeidsinkomen, werd slechts gebruikt in de gevallen waarin buitenlandse belastingplichtigen opteerden voor de keuzeregeling van artikel 2.5 Wet IB 2001 (vervallen), omdat zij anders geen recht hadden op de heffingskortingen. In een dergelijk geval werd uitgegaan van het wereldinkomen. Vanaf 2015 was dit niet meer uitdrukkelijk geregeld. Uit deze uitleg kan dus volgens de Hoge Raad niets worden afgeleid om te bepalen of het niet in Nederland belastbare inkomen mee dient te worden genomen bij de berekening van de arbeidskorting.⁷³

De tijdsevenredige vermindering, die per 1 januari 2019 is vervallen voor de arbeidskorting, kan leiden tot een uitleg dat ook het buitenlandse inkomen dient te worden meegenomen. De drie jaren dat dit wettelijk werd geregeld is voor de Hoge Raad onvoldoende om een dergelijke uitleg aan het begrip ‘arbeidsinkomen’ te geven.⁷⁴ Ook de draagkrachtgedachte wordt door de Hoge Raad, zonder enige argumentatie, onvoldoende geacht.⁷⁵ De in Costa Rica genoten inkomsten hebben dus geen invloed op de arbeidskorting.

Van Arnhem is van mening dat voor de Hoge Raad mee zal hebben gespeeld dat de onduidelijkheid over het begrip ‘arbeidsinkomen’ slechts vier jaren heeft gegolden, namelijk vanaf 2015 tot en met 2018.⁷⁶ Hij doelt hier waarschijnlijk op de aanpassing van artikel 7.2, lid 18, Wet IB 2001. Verderop zal ik echter betogen dat deze bepaling niet in alle situaties uitkomst biedt.

Demetriades benoemt in haar artikel dat voor een belastingplichtige die slechts een gedeelte van het jaar binnenlands belastingplichtig is, het nu duidelijk is dat slechts het Nederlandse inkomen van belang is voor de berekening van de arbeidskorting. Tevens trekt zij deze mening door naar de algemene heffingskorting, omdat het hier tevens gaat om een onduidelijke definitie van de genoemde begrippen. Een uitbreiding naar niet-Nederlands inkomen volgt volgens haar niet uit het uitgangspunt van de Wet IB.⁷⁷

Zoals echter eerder benoemd, is per 1 januari 2019 artikel 7.2, lid 18, Wet IB 2001 ingevoerd, wat voor buitenlandse belastingplichtige regelt dat dezelfde regels gelden als voor een binnenlandse belastingplichtigen. Mijns inziens bestaat er geen twijfel dat, mede gelet op de Memorie van Toelichting⁷⁸, hiermee het wereldinkomen wordt bedoeld voor de berekening van de arbeidskorting.

De situatie kan hier echter ook voorkomen dat iemand slechts buitenlands belastingplichtig is op grond van het hebben van een woning in Nederland, zonder in Nederland werkzaam te zijn, zoals het geval was in de Costa Rica-zaak. Tevens kan iemand slechts buitenlands belastingplichtig zijn

⁷² HR 17 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1893, r.o. 4.2.2.

⁷³ HR 17 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1893, r.o. 4.2.3.

⁷⁴ HR 17 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1893, r.o. 4.2.4.

⁷⁵ HR 17 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1893, r.o. 4.2.5.

⁷⁶ HR 17 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1893, m.nt. Van Arnhem, *NtFR* 2022/20.

⁷⁷ D. Demetriades, *Beloning & Belasting* 2022-0040, par. 3.2.2.

⁷⁸ Kamerstukken II, 2018/19, 35 026, nr. 3, p. 34.

door het hebben van een aanmerkelijk belang in Nederland. Indien een buitenlandse belastingplichtige bijvoorbeeld met zijn wereldinkomen nog in de opbouwfase van de arbeidskorting zit, kan het voordeliger zijn om in Nederland een BV op te richten en daar zijn vermogen in te houden. Dit lijkt mij niet wenselijk. Om op basis van alle soorten van buitenlandse belastingplicht al het buitenlandse inkomen mee te nemen voor de berekening van de arbeidskorting vind ik dan ook ver gaan.

Geen buitenlandse belastingplicht

Voor het jaar 2018 is door Hof 's-Hertogenbosch geoordeeld dat het premiedeel van de arbeidskorting wordt berekend aan de hand van slechts het belastbare inkomen in Nederland in het jaar van migratie. Het inkomen uit de buitenlandse periode mag niet worden meegenomen.⁷⁹ Het standpunt over het belastingdeel van de arbeidskorting had de inspecteur reeds laten varen⁸⁰, waarmee de uitspraak van rechtbank Zeeland-West-Brabant⁸¹ vaststaat. Het buitenlandse inkomen dient niet mee te worden genomen in de berekening van de arbeidskorting. Opgemerkt dient te worden dat in 2018 artikel 7.2, lid 18 Wet IB 2001 nog niet was ingevoerd.

Echter, een migrant die in de buitenlandse periode geen belastingplichtige meer is, komt niet aan artikel 7.1 en 7.2 Wet IB 2001 toe. Er is namelijk geen sprake meer van Nederlandse inkomsten, dus ook niet van buitenlandse belastingplicht. Op deze manier kan artikel 7.2, lid 18, Wet IB 2001 mijns inziens dan ook niet van toepassing zijn. De lijn die de Hoge Raad uiteen heeft gezet met betrekking tot de Costa Rica-zaak is daarmee leidend. Het buitenlandse inkomen dient dan ook niet mee te moeten worden genomen in de berekening van de arbeidskorting.

De Staatssecretaris vraagt echter wel het inkomen op in de aangifte inkomstenbelasting, ongeacht of wel of geen buitenlandse belastingplicht resteert in de buitenlandse periode.⁸² Dit lijkt mij dan ook niet correct.

Buitenlandse belastingplicht maar geen recht op de arbeidskorting

De situatie kan zich voordoen dat een belastingplichtige (hierna: X) bijvoorbeeld op 1 maart van het kalenderjaar emigreert naar het Verenigd Koninkrijk. Zijn familie woont tevens in het Verenigd Koninkrijk. Tot 1 maart is X binnenlands belastingplichtig geweest. X vliegt iedere week terug naar Nederland en verblijft hier om zijn werkzaamheden uit te oefenen. De werkzaamheden worden voor 50% uitgeoefend in Nederland en voor 50% in België. In de weekenden en de vakanties is X terug in zijn huidige woonland, het Verenigd Koninkrijk, bij zijn gezin.

X heeft op grond van artikel 2.7, eerste lid, Wet IB 2001 recht op de arbeidskorting, doordat hij een gedeelte van het kalenderjaar (1 januari tot 1 maart) binnenlands belastingplichtig was. Vanaf 1 maart is X buitenlands belastingplichtig, maar woont hij niet in een lidstaat van de EU, een lidstaat van de EER, Zwitserland of op de BES-eilanden. In de buitenlandse periode heeft hij derhalve geen recht op de arbeidskorting. Als wordt gekeken naar de letterlijke tekst van de wet, is artikel 7.2, lid 18, Wet IB 2001 niet van toepassing. X is namelijk geen belastingplichtige meer in de zin van artikel 2.7, eerste lid, derde volzin, Wet IB 2001.

Berkman en Bäumlner zijn echter van mening dat effectief toch recht op de arbeidskorting bestaat, doordat sprake is van een binnenlandse periode en de wet niet voorziet in een tijdsevenredige

⁷⁹ Hof 's-Hertogenbosch 24 mei 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:2645.

⁸⁰ Hof 's-Hertogenbosch 24 mei 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:2645, r.o. 5.8.

⁸¹ Rb Zeeland-West-Brabant 16 juli 2021, ECLI:NL:RBZWB:2021:3595.

⁸² Toelichting op de aangifte inkomstenbelasting (M-biljet), p. 73.

herleiding. Voor hen is duidelijk dat de wetgever wenst uit te gaan van het wereldinkomen. In iedere situatie die wettelijk is geregeld, namelijk de binnenlandse belastingplichtige, de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige en de niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtige, is aansluiting gezocht bij het wereldinkomen. Zij zouden het dan ook zeer merkwaardig vinden als de wetgever in een migratiesituatie een ander doel zou beogen.⁸³ Ik ben daarentegen een andere mening toegedaan. Bij een migratiesituatie dient weliswaar één aangifte te worden gedaan, maar het zijn weldegelijk twee verschillende periodes, waarin verschillende wettelijke bepalingen gelden. Als de wetgever voor een migratiesituatie het wereldinkomen voor ogen had, had hij dit nadrukkelijker in de wet moeten opnemen, bijvoorbeeld door het begrip ‘arbeidsinkomen’ nader te specificeren.

Mijns inziens geldt derhalve, net als de situatie waarin geen sprake meer is van buitenlandse belastingplicht, de jurisprudentie van de Hoge Raad en dient slechts het in Nederland belastbare inkomen in aanmerking te worden genomen voor de berekening van de arbeidskorting. Aangezien X in deze situatie in de buitenlandse periode ook Nederlandse inkomsten geniet, zullen deze inkomsten dus wel mee dienen te worden genomen in de berekening van de hoogte van de arbeidskorting. De inkomsten die X daarentegen geniet uit België, zijn in dit geval naar mijn mening niet relevant voor de hoogte van de arbeidskorting.

3.5 Deelconclusie

Er kan in beginsel onderscheid worden gemaakt tussen twee categorieën belastingplichtigen, binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen. Daarnaast bestaat nog de situatie dat een belastingplichtige in een kalenderjaar migreert. Tevens kan een buitenlandse belastingplichtige aan bepaalde voorwaarden voldoen, waardoor andere rechten kunnen worden geëffectueerd. In onderstaande tabel wordt samenvattend weergegeven welke belastingplichtigen in mijn optiek recht hebben op welke heffingskortingen en op welk inkomen deze dan dienen te worden gebaseerd.

Tabel 4: samenvatting aanspraak en hoogte van de heffingskortingen

Belastingplichtige	Aanspraak AHK	Aanspraak AK	Grondslag AHK	Grondslag AK
Binnenlandse belastingplichtige	Ja	Ja	Wereldinkomen	Wereldinkomen
Kwalificerende buitenlandse belastingplichtige	Ja	Ja	Wereldinkomen	Wereldinkomen
Niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtige	Ja, slechts op grond van een non-discriminatiebepaling	Ja, indien voldaan aan landencriterium	Wereldinkomen	Wereldinkomen
Migrant Buitenlandse belastingplicht Voldaan aan landencriterium	Ja	Ja	Wereldinkomen in de Nederlandse periode, Nederlandse inkomsten in de buitenlandse periode	Wereldinkomen

⁸³ B. Berkman en R. Bäumlér, *Vakblad Grensoverschrijdend werken* nr. 49, september 2022, p. 3 - 7.

Migrant Geen buitenlandse belastingplicht	Ja, doordat sprake was van binnenlandse belastingplicht	Ja, doordat sprake was van binnenlandse belastingplicht	Wereldinkomen in de Nederlandse periode, Nederlandse inkomsten in de buitenlandse periode	Wereldinkomen in de Nederlandse periode, Nederlandse inkomsten in de buitenlandse periode
Migrant Buitenlandse belastingplicht Niet voldaan aan landencriterium	Ja, doordat sprake was van binnenlandse belastingplicht	Ja, doordat sprake was van binnenlandse belastingplicht	Wereldinkomen in de Nederlandse periode, Nederlandse inkomsten in de buitenlandse periode	Wereldinkomen in de Nederlandse periode, Nederlandse inkomsten in de buitenlandse periode

Hoofdstuk 4 Aanspraak op de heffingskortingen volgens het EU-recht

4.1 Inleiding

Het EU-recht heeft een supranationale werking. Dit houdt in dat de lidstaten bepaalde bevoegdheden hebben overgedragen aan een autonome rechtsorde die boven hen staat.¹ Binnen de EU ontbreekt harmonisatie van directe belasting, waardoor de lidstaten op dit gebied soeverein zijn. Zij kunnen dan ook zelf hun belastingwetgeving bepalen. Deze wetgeving dient echter wel in overeenstemming te zijn met het EU-recht.² Op deze manier kunnen lidstaten alsnog worden verplicht om bepaalde wetgeving door te voeren. Het EU-recht heeft daarnaast een rechtstreekse werking, wat inhoudt dat belastingplichtigen zich rechtstreeks kunnen beroepen op een subjectief recht dat voortvloeit uit een bepaling van het EU-recht.³

In het vorige hoofdstuk is geanalyseerd of belastingplichtigen aanspraak kunnen maken op de heffingskortingen en, zo ja, aan de hand van welke grondslag deze dan dienen te worden berekend volgens het nationale recht. In dit hoofdstuk zal worden bekeken of bepaalde bepalingen in strijd (kunnen) komen met het EU-recht. Meer in het bijzonder zal worden onderzocht of buitenlandse belastingplichtigen volgens het EU-recht aanspraak zouden moeten kunnen maken op de heffingskortingen. Tevens zal aandacht worden besteed aan de hoogte van de heffingskortingen.

Of er strijdigheden zijn met het EU-recht, toetst het Hof van Justitie aan de hand van een beslisschema.⁴ Door middel van dit beslisschema zal in dit hoofdstuk voornamelijk worden onderzocht of sprake is van een strijdigheid met het EU-recht. In § 4.2 zal allereerst worden gezien wanneer toegang wordt verkregen tot het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VwEU). Zonder toegang tot het VwEU, kan geen beroep worden gedaan op de verdragsvrijheden en zal dan ook geen strijdigheid kunnen ontstaan. Vervolgens zal in § 4.3 worden geanalyseerd wanneer sprake is van een discriminatie of belemmering. Indien hiervan sprake is, dient te worden bekeken of een rechtvaardigingsgrond van toepassing kan zijn. Gekeken wordt dan of er een algemeen belang aanwezig is die de inbreuk op het EU-recht rechtvaardigt. Dit zal in § 4.4 worden toegelicht. Hierna zal in § 4.5 nog worden ingegaan op het rechtszekerheidsbeginsel, een relevant beginsel binnen het EU-recht. Tot slot wordt in § 4.6 antwoord gegeven op de vraag: *'In hoeverre kan een belastingplichtige op basis van het EU-recht aanspraak maken op de heffingskortingen en welke berekeningswijze zou hiervoor moeten gelden volgens het EU-recht?'*

4.2 Toegang tot het VwEU

Een belastingplichtige kan het EU-recht inroepen indien één van de verdragsvrijheden in het geding is. Slechts objectieve omstandigheden zijn van belang voor de vraag of van het vrije verkeer gebruik kan worden gemaakt. De subjectieve intentie speelt hierbij geen rol.⁵ Een belastingplichtige die met als doel belasting te ontwijken een grensoverschrijdende activiteit uitoefent, heeft wel toegang tot het VwEU. Dit misbruik kan slechts worden belemmerd indien het bestrijden van belastingontwijking wordt gebruikt als rechtvaardigingsgrond.⁶

¹ P.J. Wattel, *FED* 1991/407.

² Zie bijv. HvJ 11 maart 2004, ECLI:EU:C:2004:138, r.o. 44 (Hughes de Lasteyrie du Saillant).

³ D.M. Weber, *Cursus belastingrecht Europees Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2021, par. 3.0.0.D.a.

⁴ Zie bijv. HvJ 30 november 1995, ECLI:EU:C:1995:411, r.o. 37 (Gebhard).

⁵ D.M. Weber, *Cursus belastingrecht Europees Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2021, par. 5.0.2.A.

⁶ HvJ 9 maart 1999, ECLI:EU:C:1999:126, r.o. 18 (Centros).

Het VwEU kent zes verdragsvrijheden. Dit zijn:

1. Het vrije verkeer van burgers van de EU (artikel 21 VwEU);
2. Het vrije verkeer van goederen (artikel 28 – 32 VwEU);
3. Het vrije verkeer van personen (werknemers: artikel 45 – 48 VwEU en recht van vestiging: artikel 49 – 55 VwEU);
4. Het vrije verkeer van diensten (artikel 56 – 62 VwEU);
5. Het vrije verkeer van kapitaal (artikel 63 – 66 VwEU);
6. Het vrije verkeer van betalingen (artikel 63 – 65 VwEU).

Naast deze verdragsvrijheden is in artikel 18 VwEU een algemeen verbod op discriminatie naar nationaliteit opgenomen. Aan dit algemene verbod kan slechts worden getoetst indien de overige vrijheden niet van toepassing zijn.⁷

Ingevolge artikel 45 VwEU is het verkeer van werknemers vrij en is elke discriminatie op grond van de nationaliteit met betrekking tot de werkgelegenheid, de beloning en de overige arbeidsvoorwaarden verboden. Volgens vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie is iedere persoon die daadwerkelijke en reële arbeid verricht, werknemer in de zin van artikel 45 VwEU.⁸ Het vrije verkeer van werknemers kan daarnaast slechts in het geding zijn, indien sprake is van een grensoverschrijdende economische activiteit en de belastingplichtige onderdaan is van een lidstaat.⁹

Werner woonde in Duitsland en verrichte daar zijn beroepsactiviteiten. Vervolgens emigreerde Werner naar Nederland. Hij bleef zijn beroepsactiviteiten uitoefenen in Duitsland. Doordat Werner slechts zijn woonplaats verplaatste en niet de economische activiteit, oordeelde het Hof van Justitie dat sprake was van een interne situatie. Werner had dus geen toegang tot de verdragsvrijheden.¹⁰ Deze uitspraak is vrij opmerkelijk. Een inwoner en onderdaan van Nederland die in Nederland werkzaam is en vervolgens verhuist naar België, zou in dit geval geen beroep kunnen doen op de verdragsvrijheden. Tegenwoordig toetst het Hof van Justitie echter niet meer hoe een bepaalde grensoverschrijdende situatie is ontstaan, maar slechts of een dergelijke situatie aanwezig is. Zodra sprake is van een grensoverschrijdende situatie, kan één van de verdragsvrijheden worden ingeroepen.¹¹ Dat slechts de woonplaats wordt verplaatst, is derhalve niet meer van belang.

Er kan dan ook worden geconcludeerd dat een buitenlandse belastingplichtige die onderdaan is van een lidstaat van de EU en een grensoverschrijdende activiteit verricht een beroep kan doen op de vrijheid van werknemers en daarmee toegang heeft tot het VwEU.

Niet alle landen van Europa zijn bij de EU aangesloten, waardoor het VwEU niet op alle Europese landen van toepassing is. Dit betreffen bijvoorbeeld de EVA-landen.¹² Zwitserland heeft afzonderlijk een overeenkomst gesloten met de EU, de OVP. De overige EVA-landen hebben in de EER-overeenkomst afspraken gemaakt met de EU omtrent de verdragsvrijheden.¹³

⁷ Zie bijv. HvJ 20 oktober 1993, ECLI:EU:C:1993:847, r.o. 17 (Collins).

⁸ Zie bijv. HvJ 27 juni 1996, ECLI:EU:C:1996:251, r.o. 25 (Asscher).

⁹ D.M. Weber, *Cursus belastingrecht Europees Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2021, par. 5.0.2.B.

¹⁰ HvJ 26 januari 1993, ECLI:EU:C:1993:27 (Werner).

¹¹ Zie bijv. HvJ 12 mei 1998, ECLI:EU:C:1998:221, r.o. 21 (Gilly), HvJ 7 september 2006, ECLI:EU:C:2006:525, r.o. 28 (N) en HvJ 21 februari 2006, ECLI:EU:C:2006:123, r.o. 31 (Ritter-Coulais).

¹² Dit zijn IJsland, Liechtenstein, Noorwegen en Zwitserland.

¹³ De verschillen tussen het VwEU, de EER-overeenkomst en de OVP zullen niet nader worden toegelicht.

4.3 Discriminatie en belemmering

Binnen het EU-recht is het gelijkheidsbeginsel een algemeen beginsel.¹⁴ Dit beginsel houdt in dat gelijke gevallen zoveel mogelijk gelijk dienen te worden behandeld en ongelijke gevallen zo veel mogelijk ongelijk, naar mate van hun ongelijkheid. Het is vaste rechtspraak dat sprake is van discriminatie indien een verschillende regel wordt toegepast op gelijke gevallen en eenzelfde regel wordt toegepast op ongelijke gevallen.¹⁵ Gelijke gevallen mogen slechts verschillend worden behandeld indien sprake is van een objectief verschil.¹⁶ Er is in zoverre geen sprake van een discriminatie of belemmering indien de gelijke gevallen op een bepaald punt niet gelijk zijn. Alsdan is dan ook sprake van een relevant objectief verschil.

De verdragsvrijheden kunnen worden onderverdeeld in een drietal vrijheidsbegrippen, namelijk (i) het verbod van discriminatie naar nationaliteit, (ii) het verbod van een nationale maatregel die onderscheid maakt tussen een interne situatie en een situatie waarin van het vrije verkeer gebruik wordt gemaakt waardoor deze uitoefening van het vrije verkeer minder aantrekkelijk wordt gemaakt of wordt bemoeilijkt (ook wel verticale discriminatie genoemd) en (iii) het verbod van een nationale maatregel die de uitoefening van het vrije verkeer minder aantrekkelijk maakt of bemoeilijkt, waarbij de maatregel tevens geldt voor binnenlandse situaties (de zonder-onderscheidmaatregelen).¹⁷

Naast een directe discriminatie naar nationaliteit, kan tevens sprake zijn van een indirecte discriminatie. In een dergelijk geval wordt niet gediscrimineerd naar nationaliteit, maar is een regel gunstiger voor ingezetenen dan voor niet-ingezetenen. Doorgaans hebben niet-ingezetenen immers niet de nationaliteit van de werkstaat.¹⁸ Belemmeringen maken in principe geen onderscheid in nationaliteit. Belemmeringen bemoeilijken het de belastingplichtigen slechts om rechten uit te oefenen die aan hen worden toegekend middels het VwEU. Hierbij wordt een onderscheid gemaakt tussen maatregelen die verschillend uitwerken voor binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen en maatregelen die hetzelfde uitwerken voor binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen terwijl de maatregel doorgaans voor buitenlandse belastingplichtigen een belemmerende werking heeft. Bij de laatstgenoemde maatregel kan worden gedacht aan een maatregel waarbij voorwaarden worden gesteld waar binnenlandse belastingplichtigen in de regel aan voldoen terwijl dat bij buitenlandse belastingplichtigen nog maar de vraag is.¹⁹

Tevens kan een benadeling plaatsvinden die slechts het gevolg is van een dispariteit. Dat een belastingplichtige wordt benadeeld, omdat bijvoorbeeld een hoger tarief in zijn werkstaat dan in de woonstaat van toepassing is, heeft niets te maken met een discriminatie maar met een dispariteit.²⁰ Ook formaliteiten, zoals het in twee lidstaten moeten indienen van aangiften, hebben te maken met een dispariteit.²¹

¹⁴ D.M. Weber, *Cursus belastingrecht Europees Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2021, par. 4.0.2.

¹⁵ HvJ 14 februari 1995, ECLI:EU:C:1995:31, r.o. 30 (Schumacker).

¹⁶ Zie bijv. HvJ 8 september 2005, ECLI:EU:C:2005:516, r.o. 42 (Blanckaert).

¹⁷ D.M. Weber, *Cursus belastingrecht Europees Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2021, par. 5.0.7.

¹⁸ HvJ 14 februari 1995, ECLI:EU:C:1995:31, r.o. 26 – 29 (Schumacker).

¹⁹ Denk bijvoorbeeld aan het vereiste in artikel 10a, derde lid, onderdeel b, Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 van een naar Nederlandse maatstaven redelijke belastingheffing. Een binnenlandse belastingplichtige die is onderworpen aan de Nederlandse belastingheffing zal hier per definitie aan voldoen, terwijl een buitenlandse belastingplichtige dit nog aannemelijk dient te maken.

²⁰ Zie bijv. HvJ 12 mei 1998, ECLI:EU:C:1998:221, r.o. 47 (Gilly).

²¹ D.M. Weber, *Cursus Belastingrecht Europees Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2021, par. 5.1.0.D.c.

In de volgende sub paragrafen zal allereerst worden geanalyseerd wanneer het Hof van Justitie oordeelt dat sprake is van een discriminatie of belemmering. Vervolgens zal worden gezien of hiervan sprake is bij het toekennen van de heffingskortingen en de berekening van de hoogte van deze heffingskortingen.

4.3.1 Discriminatie volgens het Hof van Justitie

Zoals hiervóór reeds is beschreven, is van gelijke gevallen geen sprake indien zich een relevant objectief verschil voordoet. In dat geval kan dan ook geen sprake zijn van een discriminatie. In het Schumacker-arrest merkte het Hof van Justitie op dat ingezetenen en niet-ingezetenen in de regel niet gelijk zijn. Normaliter verdienen ingezetenen het belangrijkste gedeelte van hun inkomen in hun woonland terwijl niet-ingezetenen slechts een gedeelte van hun inkomen in de werkstaat verdienen.²² Van gelijke gevallen is volgens het Hof van Justitie sprake in een situatie *'waarin de niet-ingezetene geen inkomsten van betekenis geniet in de woonstaat en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen verwerft door de arbeid verricht in een andere staat, met als gevolg dat de woonstaat hem niet de voordelen kan toekennen die voortvloeien uit de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie.'*²³

In dit geval was de discriminatie dan ook gelegen in het feit dat in de woonstaat noch in de werkstaat rekening werd gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie, doordat de niet-ingezetene het grootste gedeelte van zijn inkomen en nagenoeg het gehele gezinsinkomen niet in zijn woonstaat maar in een andere staat verdiende.²⁴ In het Gschwind-arrest werd vervolgens geoordeeld dat geen sprake was van een discriminatie, omdat het niet-ingezetene echtpaar niet gelijk was aan een ingezetene echtpaar doordat de echtgenote van Gschwind 42% van het totale gezinsinkomen in de woonstaat verdiende.²⁵

Zo speelde bij het Hof van Justitie een zaak over Wallentin. Wallentin woonde in Duitsland en liep voor een korte periode stage in Zweden, waarvoor hij een vergoeding kreeg. Verder ontving Wallentin bijdragen in Duitsland van zijn ouders en de overheid, die geen belastbare inkomsten vormden in Duitsland. Zweden kende niet de belastingvrije som toe, doordat Wallentin niet het gehele jaar woonachtig was geweest in Zweden. Het Hof van Justitie oordeelde dat hier sprake was van een discriminatie. Doordat Wallentin slechts de stagevergoeding als belastbare inkomsten had genoten, moest hij gelijk worden gesteld met een ingezetene van Zweden.²⁶ Dit standpunt is tevens bevestigd in het arrest Meindl.²⁷

Wat betreft de ingewikkeldheid van het belastingrecht werd in het arrest Conijn geoordeeld dat ingezetenen en niet-ingezetenen zich in eenzelfde positie bevinden, waardoor kosten voor belastingadvies tevens aftrekbaar moeten zijn voor buitenlandse belastingplichtigen.²⁸

Indien sprake is van een migratie binnen een kalenderjaar, spelen er nog andere zaken mee. Zo ging het in het arrest Kieback om een belastingplichtige die tot 31 maart 2005 woonachtig was in Duitsland en zijn werkzaamheden verrichtte in Nederland. Op 1 april 2005 emigreerde Kieback naar de Verenigde Staten. Het niet toekennen door Nederland van een aftrekpost met betrekking tot de

²² HvJ 14 februari 1995, ECLI:EU:C:1995:31, r.o. 31 en 32 (Schumacker).

²³ HvJ 14 februari 1995, ECLI:EU:C:1995:31, r.o. 36 (Schumacker).

²⁴ HvJ 14 februari 1995, ECLI:EU:C:1995:31, r.o. 38 (Schumacker).

²⁵ HvJ 14 september 1999, ECLI:EU:C:1999:409, r.o. 28 – 30 (Gschwind).

²⁶ HvJ 1 juli 2004, ECLI:EU:C:2004:403, r.o. 17 en 18 (Wallentin).

²⁷ HvJ 25 januari 2007, ECLI:EU:C:2007:57, r.o. 29 en 30 (Meindl).

²⁸ HvJ 6 juli 2006, ECLI:EU:C:2006:445, r.o. 23 (Conijn).

eigen woning in Duitsland was volgens het Hof van Justitie niet discriminerend. Kieback verdiende in 2005 niet nagenoeg zijn gehele inkomen in Nederland en derhalve werd hij niet als gelijk behandeld met een ingezetene van Nederland.²⁹ Er werd hier dan ook gekeken naar de totale draagkracht binnen het gehele kalenderjaar. Nederland bevond zich hierdoor niet in de beste positie om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie.

Artikel 2.7, derde lid, Wet IB 2001 regelt dat, indien het premiedeel van de heffingskortingen niet volledig kan worden verrekend met de te betalen premies, deze mag worden verrekend met de te betalen belasting. Blanckaert was een inwoner van België die slechts onroerend goed in Nederland bezat en daardoor buitenlands belastingplichtig was in Nederland. Hij was niet premieplichtig in Nederland. Aan Blanckaert werd dan ook het premiedeel van de algemene heffingskorting geweigerd waardoor hij artikel 2.7, derde lid, Wet IB 2001 niet kon toepassen. Blanckaert vond dat hier een ongerechtvaardigd verschil werd gemaakt, aangezien hij gelijk was aan een ingezetene die slechts inkomsten uit sparen en beleggen genoot en wel premieplichtig was door het inwonerschap, maar geen premies afdraagt door het uitsluitend genieten van inkomsten uit sparen en beleggen.³⁰ Het Hof van Justitie oordeelde echter als volgt:

‘De toekenning van het voordeel dat in het hoofdgeding aan de orde is, aan personen die niet verzekerd zijn voor de Nederlandse volksverzekeringen, zou er echter op neerkomen dat ongelijke situaties gelijk worden behandeld aangezien de betrokken verzekerden slechts bij uitzondering recht hebben op de heffingskortingen volksverzekeringen als belastingkortingen. De verzekerde kan dergelijke belastingkortingen immers enkel verkrijgen in het geval dat hij de heffingskortingen niet met de verschuldigde premies kan verrekenen. Een niet-verzekerde, zoals verzoeker in het hoofdgeding, zou daarentegen altijd en automatisch recht hebben op belastingkortingen uit hoofde van de toekenning van de heffingskortingen volksverzekeringen. Omdat hij niet premieplichtig is kan een dergelijke persoon die kortingen immers nooit met de verschuldigde premies volksverzekeringen verrekenen.’³¹

4.3.2 Belemmering volgens het Hof van Justitie

In het arrest Hughes de Lasteyrie du Saillant ging het om een emigratieheffing van een aanmerkelijkbelanghouder. Het Hof van Justitie oordeelde dat er een verschil in behandeling ontstaat doordat een inwoner van Frankrijk die binnen Frankrijk verhuist geen inkomsten realiseert terwijl een inwoner van Frankrijk die naar een andere staat emigreert wel inkomsten realiseert. Dit kan volgens het Hof van Justitie een belastingplichtige afschrikken waardoor een belemmerende werking optreedt.³² In een geval waarin een belastingplichtige verhuist binnen dezelfde lidstaat dan wel naar een andere lidstaat, is dan ook sprake van een gelijk geval.³³ Tevens is in de zaak N bevestigd dat een dergelijke emigratieheffing het de belastingplichtige ontmoedigt om te verhuizen naar een lidstaat buiten de huidige woonstaat.³⁴

In een dergelijk geval als bij Hughes de Lasteyrie du Saillant en de zaak N is geen sprake van een discriminatie naar nationaliteit, maar heeft de maatregel wel een belemmerende werking. Doordat een verschil wordt gemaakt tussen de binnenlandse en de buitenlandse situatie is dan ook sprake van een maatregel met onderscheid (het tweede vrijheidsbegrip).

²⁹ HvJ 18 juni 2015, ECLI:EU:C:2015:406, r.o. 30 en 34 (Kieback).

³⁰ HvJ 8 september 2005, ECLI:EU:C:2005:516, r.o. 32 (Blanckaert).

³¹ HvJ 8 september 2005, ECLI:EU:C:2005:516, r.o. 47 (Blanckaert).

³² HvJ 11 maart 2004, ECLI:EU:C:2004:138, r.o. 46 en 48 (Hughes de Lasteyrie du Saillant).

³³ Zie bijv. HvJ 12 juli 2012, ECLI:EU:C:2012:439, r.o. 60 (Commissie vs. Spanje).

³⁴ HvJ 7 september 2006, ECLI:EU:C:2006:525, r.o. 35 (N).

Het derde vrijheidsbegrip omvat de maatregelen zonder onderscheid. Zoals eerder is benoemd gaat het hierbij om een situatie waarin een binnenlandse belastingplichtige en een buitenlandse belastingplichtige gelijk worden behandeld, maar het in feite voor een buitenlandse belastingplichtige moeilijker is om aan de regel te voldoen.

In het arrest *De Coster* ging het om een regel waarbij gemeentebelasting werd geheven op het gebruik van schotelantennes, ongeacht waar de dienstverrichters woonachtig waren. Indien gebruik werd gemaakt van de kabel, werd geen belasting geheven. De regel maakte dan ook geen onderscheid tussen binnenlandse en buitenlandse dienstverrichters. Het feit was echter wel dat door buitenlandse dienstverrichters meestal de schotelantenne wordt gebruikt, omdat het aansluiten via de kabel voor hen moeilijker is. Zij hebben namelijk geen onbeperkte toegang tot de kabel. Deze belastingregel had dan ook een belemmerende werking en was derhalve in strijd met het EU-recht.³⁵

Uit het arrest *De Coster* valt af te leiden dat een maatregel die zonder onderscheid wordt toegepast, toch een belemmerende werking kan hebben voor de buitenlandse situatie. Een maatregel die echter precies hetzelfde uitwerkt, en dus neutraal wordt toegepast, kan volgens het Hof van Justitie alsnog een verboden belemmering vormen. Door Weber wordt verwacht dat het Hof van Justitie slechts een neutrale regeling als belemmerend zal aanmerken indien de markt daadwerkelijk wordt belemmerd.³⁶

4.3.3 Algemene heffingskorting

Zoals in het vorige hoofdstuk is geconcludeerd, wordt de algemene heffingskorting niet toegekend aan de niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtige. In deze sub paragraaf zal worden bezien of dit in strijd is met het EU-recht. Tevens zal worden bezien of het in strijd zou zijn met het EU-recht om buitenlands inkomen mee te nemen in de berekening van de hoogte van de algemene heffingskorting.

De algemene heffingskorting is de opvolger van de belastingvrije som. In het arrest *Gerritse* is opgemerkt dat een belastingvrije som een sociaal doel dient doordat deze belastingvrije som de belastingplichtige waarborgt dat een bestaansminimum volledig vrij van inkomstenbelasting kan worden verkregen.³⁷ Het is volgens het Hof van Justitie dan ook gerechtvaardigd om het voordeel van een belastingvrije som slechts toe te kennen aan personen die het voornaamste deel van hun belastbare inkomen in de staat van belastingheffing hebben verworven, wat doorgaans ingezetenen zullen zijn.

Bovendien blijkt uit de totstandkomingsgeschiedenis dat de algemene heffingskorting een persoonsgebonden heffingskorting betreft.³⁸ Dat de algemene heffingskorting, als opvolger van de belastingvrije som, onder de tariefstructuur valt te scharen³⁹, doet naar mijn mening niet af aan het feit dat het een heffingskorting is die afhankelijk is van de persoonlijke en gezinssituatie. Daarnaast blijkt uit het arrest *De Groot* dat de belastingvrije som geldt als een persoonsgebonden tegemoetkoming.⁴⁰

³⁵ HvJ 29 november 2001, ECLI:EU:C:2001:651, r.o. 35 (*De Coster*).

³⁶ D.M. Weber, *Cursus belastingrecht Europees Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2021, par. 5.1.0.C.

³⁷ HvJ 12 juni 2003, ECLI:EU:C:2003:340, r.o. 48 (*Gerritse*).

³⁸ Kamerstukken II, 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 24.

³⁹ HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1221, r.o. 2.5.1.

⁴⁰ HvJ 12 december 2002, ECLI:EU:C:2002:750, r.o. 36 (*De Groot*).

Zoals ik eerder heb betoogd valt het arrest van de Hoge Raad van 19 juli 2019 niet door te trekken naar reguliere situaties, doordat het toepassen van een progressievoorbehoud in strijd is met artikel 12 Protocol. Het toepassen van een progressievoorbehoud houdt mijns inziens ook een indirecte belastingheffing in, maar dit is niet in strijd geacht met het EU-recht.⁴¹

In dit geval is dan ook de rechtspraak van het Hof van Justitie met betrekking tot Schumacker van toepassing. Hiervóór is gebleken dat volgens het Hof van Justitie slechts sprake is van een discriminatie door het niet rekening houden met de persoonlijke en gezinssituatie, door middel van het niet toekennen van de algemene heffingskorting, indien van gelijke gevallen kan worden gesproken. Dit is dan ook slechts het geval indien de belastingplichtige geen inkomsten van betekenis geniet in zijn woonstaat, waardoor de woonstaat niet in staat is om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie, en hij het grootste gedeelte van zijn inkomsten geniet in de werkstaat. Alleen in dat geval is de werkstaat gehouden om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie. Dat een niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtige geen aanspraak kan maken op de algemene heffingskorting, is mijns inziens dan ook niet in strijd met het EU-recht. Fijen benadrukt echter nog dat het maar de vraag is of het arrest van de Hoge Raad van 19 juli 2019 niet leidt tot het feit dat de algemene heffingskorting geen persoonsgebonden post is waardoor deze niet slechts moet worden toegekend indien wordt voldaan aan de Schumacker-criteria.⁴² Zoals ik hierboven heb aangegeven, is hier naar mijn mening geen discussie over.

Opgemerkt dient nog te worden dat de regeling van de kwalificerende buitenlandse belastingplicht naar mijn mening in beginsel voldoende rekening houdt met het Schumacker-criterium. Echter, niet in alle gevallen zal deze regeling een uitkomst bieden. Zo werd in arrest X nog eens benadrukt dat het criterium om de voordelen toe te moeten kennen met betrekking tot de persoonlijke en gezinssituatie is dat de woonlidstaat geen rekening kan houden met de persoonlijke en gezinssituatie, omdat aldaar onvoldoende belastbare inkomsten aanwezig zijn, terwijl de werklidstaat wel in staat is om hier rekening mee te houden.⁴³ Ook in het arrest Commissie vs. Estland werd duidelijk dat het niet zozeer ging om het percentage dat werd verdiend in de werklidstaat, maar om het feit dat de woonlidstaat geen rekening kon houden met de persoonlijke en gezinssituatie.⁴⁴ In sommige gevallen kan de regeling van de kwalificerende buitenlandse belastingplicht mijns inziens dan ook strijd opleveren met het EU-recht.

De situatie doet zich nog voor dat een binnenlandse belastingplichtige die binnen het kalenderjaar migreert, wel recht heeft op de algemene heffingskorting, maar deze volgens artikel 2.7, tweede lid, Wet IB 2001 tijdsvenredig wordt verminderd. In het arrest Zyla stond de vraag ter discussie of de tijdsvenredige vermindering van het premiedeel van de algemene heffingskorting in strijd was met het EU-recht. Zyla was in de periode 1 januari 2013 tot en met 21 juni 2013 woonachtig en werkzaam in Nederland. Vervolgens is Zyla geëmigreerd naar Polen. Zyla verrichtte geen werkzaamheden meer. Zyla was dan ook van mening dat zij gelijk moest worden behandeld met een ingezetene van Nederland die in het tweede gedeelte van het kalenderjaar geen inkomsten meer genoot, maar geen tijdsvenredige vermindering van de algemene heffingskorting kreeg doordat deze ingezetene wel premieplichtig bleef in Nederland.⁴⁵

⁴¹ Zie bijv. HvJ 12 mei 1998, ECLI:EU:C:1998:221, r.o. 8 – 10 en 54 (Gilly).

⁴² HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1221, m.nt. Fijen, *NTFR* 2019/1939.

⁴³ HvJ 9 februari 2017, ECLI:EU:C:2017:102, r.o. 42 (X).

⁴⁴ HvJ 10 mei 2012, ECLI:EU:C:2012:282, r.o. 53 – 56 (Commissie vs. Estland).

⁴⁵ HvJ 23 januari 2019, ECLI:EU:C:2019:49, r.o. 40 (Zyla).

Het EU-recht waarborgt volgens het Hof van Justitie slechts dat een onderdaan niet slechter wordt behandeld indien zij een activiteit willen uitoefenen op een ander grondgebied. Dat de socialezekerheidsstelsels ook een gelijke behandeling vergen, kan het EU-recht volgens het Hof van Justitie niet waarborgen. Het Hof van Justitie oordeelt dan ook dat niet kan worden gesproken van een indirecte discriminatie noch van een belemmering.⁴⁶ Redactie VN is echter niet overtuigd van deze uitspraak. Zij vinden het spijtig dat het Hof van Justitie niet inhoudelijk ingaat op de vraag waarom het draagkrachtbeginsel niet relevant is voor de premieheffing, terwijl dit bij het Schumacker-arrest wel van belang was. Mij lijkt de Schumacker-leer in deze zaak niet relevant, omdat binnen de EU is gecoördineerd welk sociaal zekerheidsrecht van toepassing is. Dit kan volgens artikel 11 van verordening 883/2004 slechts één lidstaat zijn.⁴⁷

Tevens vraagt Redactie VN zich af of de tijdsevenredige vermindering van artikel 2.7, tweede lid, Wet IB 2001 wel EU-proof is. In het geval van een belastingzaak, zou de Schumacker-leer namelijk wel aan de orde moeten komen.⁴⁸ Samen met Redactie VN ben ik zeer benieuwd hoe het Hof van Justitie in een dergelijk geval om zou gaan met de tijdsevenredige toekenning van de algemene heffingskorting.

Zelf ben ik van mening dat, mede gelet op het arrest Kieback, de volledige draagkracht in een geval als dat van Zyla in Nederland ligt, doordat in de buitenlandse periode geen inkomsten meer worden genoten. Nederland zou zich daardoor in de beste positie bevinden om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie. In het arrest Zyla is geoordeeld dat, gelet op de aard van de regeling, sprake was van een objectief relevant verschil met betrekking tot de sociale zekerheid.⁴⁹ Ten aanzien van het belastingdeel zou, in het geval van Zyla, geen sprake zijn van een objectief verschil. Zij zou dan het belangrijkste deel van haar inkomen hebben verdiend in de werkstaat, die zij in de loop van het jaar heeft verlaten. Deze werkstaat is alsdan in de beste positie om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie.⁵⁰ Er dient namelijk te worden beoordeeld of de totale draagkracht over het gehele belastingjaar bezien ligt in de (voormalige) werkstaat.⁵¹

Ik ben van mening dat dit een opmerkelijk oordeel zou zijn, doordat geen enkele band meer aanwezig is met Nederland in de buitenlandse periode. Aan de hand van de jurisprudentie van het Hof van Justitie kan echter niet anders worden geconcludeerd dan dat in een geval als dat van Zyla een tijdsevenredige herleiding van het belastingdeel van de algemene heffingskorting in strijd komt met het EU-recht.

Doordat sprake is van een tijdsevenredige herleiding, zou het niet meenemen van de buitenlandse inkomsten uit de buitenlandse periode leiden tot een dubbele pro-rata, zoals Berkman en Bäumlner eerder bepleitten.⁵² Dit is mijns inziens geen reden om aan te nemen dat nationaalrechtelijk het buitenlandse inkomen meegenomen wordt, maar dit is naar mijn mening wel een reden waarvan het Hof van Justitie geen discriminatie of belemmering zou aannemen, indien het buitenlandse inkomen meegenomen zou worden. Doordat de buitenlandse belastingplichtige geen recht heeft op de algemene heffingskorting, noch nationaalrechtelijk noch EU-rechtelijk, is het niet vreemd om een tijdsevenredige herleiding toe te passen. In zo'n geval dient op een of andere manier rekening

⁴⁶ HvJ 23 januari 2019, ECLI:EU:C:2019:49, r.o. 45 en 46 (Zyla).

⁴⁷ HvJ 23 januari 2019, ECLI:EU:C:2019:49, r.o. 41 (Zyla).

⁴⁸ HvJ 23 januari 2019, ECLI:EU:C:2019:49 (Zyla), m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws, VN 2019/8.6.

⁴⁹ HvJ 23 januari 2019, ECLI:EU:C:2019:49, r.o. 42 (Zyla).

⁵⁰ HvJ 18 juni 2015, ECLI:EU:C:2015:406, r.o. 30 (Kieback).

⁵¹ HvJ 18 juni 2015, ECLI:EU:C:2015:406, r.o. 34 en 36 (Kieback).

⁵² B. Berkman en R. Bäumlner, *Vakblad Grensoverschrijdend werken* nr. 49, september 2022, p. 3 - 7.

te worden gehouden met het feit dat er sprake is van twee verschillende perioden. Door de tijdsevenredige herleiding zie ik dan ook geen reden om te concluderen dat het meenemen van buitenlandse inkomsten in de niet-Nederlandse periode in strijd zou zijn met het EU-recht.

Tot slot dient nog te worden opgemerkt dat een bepaling uit een belastingverdrag, zoals de non-discriminatiebepaling uit het verdrag tussen Nederland en België, een integrerend deel uitmaakt van dit belastingverdrag en derhalve bijdraagt aan het algehele evenwicht van dit belastingverdrag. Dat deze bepaling slechts van toepassing is op ingezetenen van België, en dus bijvoorbeeld niet op ingezetenen van Duitsland, is een inherent gevolg van de werking van bilaterale belastingverdragen. Een inwoner van Duitsland bevindt zich in dit geval dan ook niet in dezelfde situatie als een inwoner van België. Dat een buitenlandse belastingplichtige die buiten België woonachtig is, geen aanspraak kan maken op de algemene heffingskorting is dan ook niet in strijd met het EU-recht.⁵³

4.3.4 Arbeidskorting

Een buitenlandse belastingplichtige heeft recht op de arbeidskorting. Als de arbeidskorting niet wordt toegekend, is dit namelijk in strijd met artikel 39 EG-verdrag (thans: artikel 45 VwEU) volgens Hof 's-Hertogenbosch.⁵⁴ In deze zaak ging het om een buitenlandse belastingplichtige die woonachtig was in het Verenigd Koninkrijk en inkomsten genoot uit Nederland en het Verenigd Koninkrijk. Belanghebbende had niet geopteerd voor de keuzeregeling van artikel 2.5 Wet IB 2001 (vervallen) en had daardoor destijds geen recht op de arbeidskorting.

Volgens de parlementaire geschiedenis is de arbeidskorting geen aftrekpost die verband houdt met de persoonlijke en gezinssituatie. De arbeidskorting is de opvolger van het arbeidskostenforfait.⁵⁵ Volgens de jurisprudentie van het Hof van Justitie moeten beperkte belastingplichtigen, die beroepskosten hebben gemaakt die een rechtstreeks verband houden met de genoten inkomsten, gelijk worden behandeld met onbeperkte belastingplichtigen.⁵⁶ Hof 's-Hertogenbosch oordeelt dan ook dat er geen reden is om de arbeidskorting niet gelijk te behandelen als beroepskosten die een rechtstreeks verband houden met de genoten inkomsten.⁵⁷ Afgezien van de woonplaats zijn buitenlandse belastingplichtigen en binnenlandse belastingplichtigen ten aanzien van de toekenning van de arbeidskorting volgens het hof dan ook gelijke gevallen, waardoor een ongelijke behandeling in strijd is met het EU-recht.⁵⁸

De Staatssecretaris had beroep in cassatie ingesteld tegen de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch, maar deelt later mee dat hij dit beroep weer intrekt. Als toelichting benoemt hij dat ingezetenen en niet-ingezetenen op het gebied van directe belastingen in het algemeen niet vergelijkbaar zijn. Het kan in dat geval gerechtvaardigd zijn om bepaalde voordelen niet toe te kennen aan de niet-ingezetenen. Hierbij speelt een rol of de niet-ingezetene vergelijkbaar is met een ingezetene gelet op de aard en het karakter van de faciliteit. Doordat de arbeidskorting verband houdt met het (stimuleren van) het verrichten van betaalde arbeid, is een niet-ingezetene die inkomsten geniet in Nederland volgens hem vergelijkbaar met een ingezetene die inkomsten geniet in Nederland. Het argument dat het slechts de bedoeling zou zijn om ingezetenen te stimuleren tot het verrichten van betaalde arbeid is volgens de Staatssecretaris onvoldoende om een verschillende behandeling

⁵³ HvJ 5 juli 2005, ECLI:EU:C:2005:424, r.o. 60 – 64 (D).

⁵⁴ Hof 's-Hertogenbosch 21 december 2006, ECLI:NL:GHSHE:2006:BA1390.

⁵⁵ Kamerstukken II, 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 284.

⁵⁶ HvJ 12 juni 2003, ECLI:EU:C:2003:340, r.o. 27 (Gerritse) en HvJ 6 juli 2006, ECLI:EU:C:2006:445, r.o. 20 (Conijn).

⁵⁷ Hof 's-Hertogenbosch 21 december 2006, ECLI:NL:GHSHE:2006:BA1390, r.o. 4.6.5.

⁵⁸ Hof 's-Hertogenbosch 21 december 2006, ECLI:NL:GHSHE:2006:BA1390, r.o. 4.6.7.

te rechtvaardigen.⁵⁹ Redactie VN benoemt nog dat het arbeidskostenforfait ook werd toegekend aan buitenlandse belastingplichtigen en zij daarom niet inzien waarom de arbeidskorting niet zou gelden voor buitenlandse belastingplichtigen.

Geconcludeerd kan worden dat geen strijdigheid met het EU-recht bestaat voor de toekenning van de arbeidskorting, doordat de Nederlandse wetgeving⁶⁰ op dit punt is aangepast en de arbeidskorting dan ook wordt toegekend aan buitenlandse belastingplichtigen die woonachtig zijn in de EU, de EER, Zwitserland of op de BES-eilanden. Vervolgens kan worden afgevraagd of de berekening van artikel 7.2, lid 18, Wet IB 2001 strijdig zou kunnen zijn met het EU-recht.

Wat betreft de beroepskosten is reeds geoordeeld dat ingezetenen en niet-ingezetenen gelijk zijn.⁶¹ Artikel 7.2, lid 18, Wet IB 2001 beoogt buitenlandse belastingplichtigen gelijk te behandelen met binnenlandse belastingplichtigen. Er is in dit geval dan ook geen sprake van gelijke gevallen die ongelijk worden behandeld dan wel van ongelijke gevallen die gelijk worden behandeld. In zoverre zie ik, mede gelet op de jurisprudentie die is beschreven in § 4.3.1, geen discriminatie gelegen in deze maatregel.

Ook dient te worden getoetst of buitenlandse belastingplichtigen worden belemmerd door het in aanmerking nemen van het buitenlandse inkomen bij de berekening van de arbeidskorting. Artikel 7.2, lid 18, Wet IB 2001 kan worden gezien als een regel die zonder onderscheid wordt toegepast. Binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen worden namelijk gelijk behandeld. Er zou echter kunnen worden bepleit dat het in dit geval toch de buitenlandse belastingplichtige is die wordt benadeeld. Bij beide gevallen worden buitenlandse inkomsten meegenomen voor de berekening van de arbeidskorting, maar een niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtige heeft in de regel buitenlands inkomen terwijl een binnenlandse belastingplichtige dit niet hoeft te hebben. Een buitenlandse belastingplichtige die geen buitenlandse inkomsten heeft, zal in het algemeen namelijk kunnen worden aangemerkt als een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige.

Deze beredenering gaat mijns inziens echter niet op. Als een effectieve vergelijking wordt gemaakt, wordt de arbeidskorting berekend op basis van het inkomen, dat tevens in aanmerking zou worden genomen indien de belastingplichtige inwoner zou zijn geweest van Nederland en hetzelfde inkomen zou hebben verdiend, ongeacht waar dit inkomen van afkomstig is. In zoverre wordt de buitenlandse belastingplichtige dan ook niet benadeeld ten opzichte van de binnenlandse belastingplichtige.

Indien als uitgangspunt wordt genomen dat de arbeidskorting onderdeel is van de tariefstructuur, zoals Hof Arnhem-Leeuwarden dit eerder oordeelde⁶², dient nog te worden beoordeeld of voor buitenlandse belastingplichtigen niet een te hoog tarief wordt gehanteerd, waardoor hiermee een indirecte heffing plaatsvindt over inkomsten die niet aan Nederland als bronstaat ter heffing zijn toegewezen. In het arrest Gerritse is door het Hof van Justitie geoordeeld dat een onderscheid mag worden gemaakt tussen ingezetenen en niet-ingezetenen ten aanzien van het belastingtarief, tenzij

⁵⁹ Hof 's-Hertogenbosch 21 december 2006, ECLI:NL:GHSHE:2006:BA1390, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws, VN 2007/18.8.

⁶⁰ Artikel 2.7, eerste lid, derde volzin, Wet IB 2001.

⁶¹ HvJ 12 juni 2003, ECLI:EU:C:2003:340, r.o. 27 (Gerritse) en HvJ 6 juli 2006, ECLI:EU:C:2006:445, r.o. 20 (Conijn).

⁶² Hof Arnhem-Leeuwarden 21 januari 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:465, r.o. 4.12 en 4.13.

het tarief voor niet-ingezetenen in vergelijking met ingezetenen hoger uitvalt.⁶³ Indien een dergelijke vergelijking wordt gemaakt, kan naar mijn mening niet anders worden geconcludeerd dan dat eenzelfde tarief wordt toegepast. Naar mijn mening kan dan ook worden geconcludeerd dat artikel 7.2, lid 18, Wet IB 2001 niet in strijd is met het EU-recht en meer in het bijzonder met artikel 45 VwEU.

Voor het meenemen van buitenlandse inkomsten bij een migratie naar een land buiten de landenkring, is het logisch dat geen strijdigheid kan bestaan met het EU-recht, nu de enige verdragsvrijheid die beperkingen geeft voor derde-landen het vrije verkeer van kapitaal betreft. Indien daarentegen naar een land wordt gemigreerd binnen de landenkring, dient wel te worden getoetst aan het EU-recht. In een dergelijke migratiesituatie zou kunnen worden bepleit dat Nederland indirect belasting heft over inkomsten die niet aan Nederland ter heffing zijn toegewezen door rekening te houden met de buitenlandse inkomsten uit de buitenlandse periode. Naar mijn mening is echter, gebaseerd op dezelfde redentatie als hiervóór, geen sprake van een discriminatie of belemmering indien het buitenlandse inkomen wordt meegenomen in de berekening van de arbeidskorting. Zij worden namelijk niet benadeeld ten opzichte van de situatie dat zij in Nederland zouden blijven wonen en hetzelfde inkomen zouden verdienen.

4.4 Rechtvaardigingsgronden

Er zijn twee verschillende soorten rechtvaardigingsgronden: de geschreven en de ongeschreven rechtvaardigingsgronden. De geschreven rechtvaardigingsgronden zijn neergelegd in artikel 45, derde lid, VwEU. Deze rechtvaardigingsgronden hebben betrekking op de openbare veiligheid, openbare orde en de volksgezondheid. De geschreven rechtvaardigingsgronden zullen niet nader worden besproken.

De ongeschreven rechtvaardigingsgronden vloeien voort uit de jurisprudentie. Volgens het Hof van Justitie dient sprake te zijn van een dwingende reden van algemeen belang, dient de maatregel geschikt te zijn om het nagestreefde doel te verwezenlijken en mag deze niet verder gaan dan noodzakelijk is.⁶⁴ De geschiktheidstoets en de noodzakelijkheidstoets kunnen worden samengevat in het evenredigheidsbeginsel, een belangrijk algemeen beginsel van het EU-recht.⁶⁵

In de vorige paragraaf heb ik geconcludeerd dat de tijdsevenredige herleiding van het inkomstenbelastingdeel van de algemene heffingskorting in strijd kan komen met het EU-recht, in een geval zoals in het arrest Zyla speelde waarbij een inwoner van Nederland verhuist naar een andere lidstaat binnen de EU en vervolgens geen inkomsten meer geniet, waardoor de volledige draagkracht in dat kalenderjaar ligt in Nederland. Op basis van de jurisprudentie van het Hof van Justitie is het dan ook naar mijn mening in strijd met het EU-recht om in de buitenlandse periode niet de algemene heffingskorting toe te kennen en dus tijdsevenredig te herleiden naar slechts de binnenlandse periode. Hieronder zal ik bezien of voor deze strijdigheid een rechtvaardigingsgrond bestaat.

Een aantal dwingende redenen van algemeen belang die relevant (kunnen) zijn voor de rechtvaardiging van de strijdigheid met het EU-recht zijn de noodzaak om de samenhang van het belastingsysteem te handhaven en de doeltreffendheid van fiscale controles.⁶⁶

⁶³ HvJ 12 juni 2003, ECLI:EU:C:2003:340, r.o. 55 (Gerritse).

⁶⁴ Zie bijv. HvJ 11 maart 2004, ECLI:EU:C:2004:138, r.o. 49 (Hughes de Lasteyrie du Saillant) en HvJ 12 december 2013, ECLI:EU:C:2013:822, r.o. 64 (Imfeld & Garcet).

⁶⁵ D.M. Weber, *Cursus belastingrecht Europees Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2021, par. 4.0.6.A.

⁶⁶ D.M. Weber, *Cursus belastingrecht Europees Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2021, par. 5.1.2.C.

In de volgende sub paragrafen zal per rechtvaardigingsgrond worden gezien of deze uitkomst biedt in de strijdigheid van de tijdsevenredige herleiding.

4.4.1 *Noodzaak van de samenhang van het belastingstelsel*

In het Schumacker-arrest is reeds aangevoerd dat geen rekening moest worden gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie, omdat de noodzaak bestaat van een coherente toepassing van de belastingregelingen. Het is de woonstaat die belasting mag heffen over het wereldinkomen. Deze is dan dus ook de aangewezen staat om rekening te houden met de persoonlijke gezinssituatie.⁶⁷

Het Hof van Justitie heeft deze stelling echter verworpen. Het is in een geval als dat van Schumacker juist evident dat de woonstaat geen rekening kan houden met de persoonlijke en gezinssituatie en het op basis van het gelijkheidsbeginsel de werkstaat is die dit derhalve behoort te doen. De noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel te waarborgen rechtvaardigt dan ook niet de discriminatie.⁶⁸ Dit is tevens bevestigd in latere jurisprudentie van het Hof van Justitie.⁶⁹

4.4.2 *Doeltreffendheid van fiscale controles*

Om te controleren of in de buitenlandse periode geen inkomsten meer worden genoten, zodat een tijdsevenredige herleiding achterwege dient te blijven, is het niet ondenkbaar dat Nederland dit zou willen doen middels de inkomensverklaring die nu ook dient te worden overgelegd voor de regeling van de kwalificerende buitenlandse belastingplicht. Dit is mijns inziens goed te rechtvaardigen. Een lidstaat mag namelijk een maatregel toepassen die een duidelijke en nauwkeurige toetsing mogelijk maakt.⁷⁰

In het Futura Participations arrest was het daarentegen niet evenredig om te verlangen dat de belastingplichtige een boekhouding naar Luxemburgse maatstaven bijhield. Volgens het Hof van Justitie moest het voldoende zijn dat duidelijk en nauwkeurig kon worden bewezen wat de omvang van het daadwerkelijke geleden verlies was.⁷¹ Naast een inkomensverklaring zou naar mijn mening dan ook tevens bijvoorbeeld een aangifte inkomstenbelasting in het andere land kunnen worden overgelegd, omdat hiermee ook duidelijk wordt gemaakt of inkomsten aanwezig zijn in dat andere land. Het slechts als voorwaarde stellen van een inkomensverklaring lijkt mij dan ook niet evenredig.

In het Schumacker-arrest werd nog aangevoerd dat het rekening houden met de persoonlijke en gezinssituatie administratieve moeilijkheden met zich mee zou brengen.⁷² Dit is volgens het Hof van Justitie geen reden om geen rekening te hoeven houden met de persoonlijke en gezinssituatie. Bovendien kunnen lidstaten gebruik maken van richtlijn 77/799 betreffende de wederzijdse bijstand. Op basis van deze richtlijn kunnen lidstaten gegevens opvragen die van belang kunnen zijn voor de vaststelling van de belastingschuld.⁷³

⁶⁷ HvJ 14 februari 1995, ECLI:EU:C:1995:31, r.o. 40 (Schumacker).

⁶⁸ HvJ 14 februari 1995, ECLI:EU:C:1995:31, r.o. 41 en 42 (Schumacker).

⁶⁹ Zie bijv. HvJ 1 juli 2004, ECLI:EU:C:2004:403, r.o. 21 en 22 (Wallentin).

⁷⁰ HvJ 15 mei 1997, ECLI:EU:C:1997:239, r.o. 31 (Futura Participations).

⁷¹ HvJ 15 mei 1997, ECLI:EU:C:1997:239, r.o. 38 en 39 (Futura Participations).

⁷² HvJ 14 februari 1995, ECLI:EU:C:1995:31, r.o. 43 (Schumacker).

⁷³ HvJ 14 februari 1995, ECLI:EU:C:1995:31, e.o. 44 en 45 (Schumacker).

4.5 Rechtszekerheidsbeginsel

Naast het stappenplan van het Hof van Justitie kan een rechtstreeks beroep worden gedaan op de algemene rechtsbeginselen van het EU-recht. Het Hof van Justitie maakt van deze algemene rechtsbeginselen als uitgangspunt regelmatig gebruik om bepaalde rechtstekorten te kunnen opheffen.⁷⁴ Een belangrijk beginsel, naast het eerder omschreven gelijkheidsbeginsel en evenredigheidsbeginsel, is het rechtszekerheidsbeginsel.

Het rechtszekerheidsbeginsel houdt in dat het voor belastingplichtigen kenbaar is wat hun juridische rechten en plichten zijn waardoor zij zekerheid hebben over de gevolgen van hun handelen.⁷⁵ Het is voor een belastingplichtige van belang dat hij niet voor een onbepaalde tijd in het ongewisse verblijft ten aanzien van deze rechten en plichten.⁷⁶

In het arrest Van Es is over het rechtszekerheidsbeginsel het volgende opgemerkt: *‘Dienaangaande zij eraan herinnerd, dat het rechtszekerheidsbeginsel een fundamenteel beginsel van gemeenschapsrecht is (...) hetwelk onder meer verlangt, dat een regeling waarbij aan de belastingplichtige lasten worden opgelegd, duidelijk en nauwkeurig omschreven is, opdat de belastingplichtige ondubbelzinnig zijn rechten en verplichtingen kan kennen en dienovereenkomstig zijn voorzieningen kan treffen.’*⁷⁷

Zoals in hoofdstuk 2 is beschreven, is de loonheffing een voorheffing op de inkomstenbelasting. In de loonheffing wordt geen rekening gehouden met enig buitenlands inkomen voor de berekening van de arbeidskorting en daarmee dus voor de berekening van de te betalen belasting. Zoals reeds vermeld, is de grondslag in de loonbelasting namelijk het belastbare loon, waar buitenlandse inkomsten van een buitenlandse belastingplichtige niet onder vallen. Indien een buitenlandse belastingplichtige meer dan € 36.649 aan looninkomsten geniet, komt de belastingplichtige terecht in de afbouw van de arbeidskorting. Doordat in de inkomstenbelasting op grond van artikel 7.2, lid 18, Wet IB 2001 rekening moet worden gehouden met het buitenlandse inkomen, wordt deze belastingplichtige geconfronteerd met minder arbeidskorting dan waarmee rekening is gehouden in de loonbelasting en dient hij dus een belastingbedrag terug te betalen. Artikel 7.2, lid 18, Wet IB 2001 is echter kenbaar voor de belastingplichtige en duidelijk omschreven, waardoor het rechtszekerheidsbeginsel naar mijn mening hierbij voldoende in acht wordt genomen.

Anders is dit echter in een migratiesituatie. Indien een binnenlandse belastingplichtige migreert naar bijvoorbeeld Italië en vervolgens geen belastbare inkomsten meer geniet in Nederland, is het de vraag of het buitenlandse inkomen meegenomen dient te worden voor de berekening van de arbeidskorting. Zoals ik reeds heb betoogd, ben ik van mening dat vanuit een grammaticale interpretatie volgt dat geen rekening hoeft te worden gehouden met het buitenlandse inkomen, indien geen sprake meer is van buitenlandse belastingplicht. De Belastingdienst hanteert echter een ander standpunt, gebaseerd op de ratio van het nieuw ingevoerde artikel 7.2, lid 18, Wet IB 2001. Als een migrant de wettekst leest, zou hij op het eerste oog mogen verwachten dat zijn buitenlandse inkomsten geen invloed hebben op de hoogte van de arbeidskorting. Op het moment dat echter de aangifte inkomstenbelasting wordt gedaan, wordt hij verrast met een lagere arbeidskorting en daardoor een hogere belastingschuld. De rechtszekerheid voor deze belastingplichtige is ver te zoeken. In een dergelijk geval zou naar mijn mening het Hof van Justitie dan ook oordelen dat het buitenlandse inkomen niet meegenomen mag worden in de berekening

⁷⁴ D.M. Weber, *Cursus belastingrecht Europees Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2021, par. 4.0.0.

⁷⁵ D.M. Weber, *Cursus belastingrecht Europees Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2021, par. 4.0.5.A.

⁷⁶ HvJ 6 februari 2014, ECLI:EU:C:2014:50, r.o. 46 (Fatorie).

⁷⁷ HvJ 13 februari 1996, ECLI:EU:C:1996:45, r.o. 27 (Van Es).

van de arbeidskorting, omdat niet wordt voldaan aan het criterium zoals is beschreven in het arrest Van Es.

Hetzelfde geldt voor de algemene heffingskorting. Naar mijn mening kan uit een wetssystematische interpretatie geen andere conclusie worden getrokken dan dat het begrip 'belastbare inkomsten uit werk en woning' voor binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen een andere definitie heeft, waardoor niet zonder meer gezegd kan worden dat het buitenlandse inkomen bij een migratiesituatie meegenomen kan worden in de berekening van de algemene heffingskorting. Daarentegen hanteert de Belastingdienst een ander standpunt, dat volgens hen volgt uit de bedoeling van de wetgever. Als echter naar de parlementaire geschiedenis wordt gekeken, ben ik alsnog de mening toegedaan dat hieruit niet kan worden afgeleid dat het wereldinkomen zou zijn bedoeld. Toch confronteert de Belastingdienst de migrant met een lagere algemene heffingskorting dan die naar mijn mening uit de wet valt af te leiden. Dit is mijns inziens tevens in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel.

4.6 Deelconclusie

Om te kunnen concluderen of de aanspraak en de berekening van de algemene heffingskorting en de arbeidskorting in strijd (kunnen) komen met het EU-recht, dient eerst te worden bezien of toegang kan worden verkregen tot het EU-recht, meer in het bijzonder tot het VwEU. Toegang wordt verkregen indien de belastingplichtige onderdaan is van de EU en indien sprake is van een grensoverschrijdende economische activiteit.

Indien sprake is van toegang tot het VwEU kan worden bekeken of wordt gediscrimineerd of belemmerd. Een essentieel beginsel voor deze bepaling is het gelijkheidsbeginsel. Er wordt gediscrimineerd in het geval een verschillende regel wordt toegepast op gelijke gevallen of wanneer een gelijke regel wordt toegepast op ongelijke gevallen. Van gelijke gevallen is geen sprake indien een objectief relevant verschil aanwezig is.

Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie valt af te leiden dat voor de toekenning van de algemene heffingskorting slechts sprake kan zijn van gelijke gevallen, indien de belastingplichtige geen inkomsten van belang heeft in zijn woonstaat, waardoor de woonstaat geen rekening kan houden met de persoonlijke en gezinssituatie, terwijl de werkstaat hiertoe wel in staat is. De regeling van de kwalificerende buitenlandse belastingplichtige zal in de meeste gevallen dan ook geen strijdigheid opleveren met het EU-recht met betrekking tot het toekennen van de algemene heffingskorting. In zoverre is er dan ook geen strijd met het EU-recht.

In een migratiesituatie bestaat mijns inziens echter wel een strijdigheid met het EU-recht. De tijdsevenredige herleiding van de algemene heffingskorting is in beginsel een logische maatregel om slechts de algemene heffingskorting toe te kennen in de binnenlandse periode. Echter, wanneer in de buitenlandse periode geen inkomsten meer worden genoten, waardoor over het kalenderjaar bezien de totale draagkracht in Nederland ligt, dient op basis van de Schumacker-leer de algemene heffingskorting tevens te worden toegekend in de buitenlandse periode. Een tijdsevenredige herleiding is in een dergelijk geval in strijd met het EU-recht.

Deze situatie valt naar mijn mening niet te rechtvaardigen. Nu de woonstaat geen rekening kan houden met de persoonlijke en gezinssituatie, is het de werkstaat die dit behoort te doen. Uit het arrest Kieback valt af te leiden dat hiermee ook de werkstaat wordt bedoeld, die in de loop van het kalenderjaar is verlaten.

Daarnaast is in een migratiesituatie mijns inziens geen sprake van strijd met het EU-recht, indien zou worden geoordeeld dat buitenlandse inkomsten op basis van het nationale recht meegenomen zouden moeten worden in de berekening van de hoogte van de algemene heffingskorting. Doordat reeds rekening wordt gehouden met een tijdsevenredige herleiding, en Nederland in het algemeen niet verplicht is om in de buitenlandse periode de algemene heffingskorting toe te kennen, is het mijns inziens logisch dat buitenlandse inkomsten mee mogen worden genomen, omdat dit anders leidt tot een dubbele pro-rata.

Voor de toekenning van de arbeidskorting zie ik tevens geen strijdigheden met het EU-recht. Voordat de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch van 21 december 2006 werd gewezen, was wel sprake van strijdigheid met het EU-recht, doordat de arbeidskorting niet werd toegekend aan buitenlandse belastingplichtigen. Voor het toekennen van een aftrekpost die rechtstreeks verband houdt met de genoten inkomsten zijn ingezetenen en niet-ingezetenen echter gelijk, waardoor de arbeidskorting niet mocht worden onthouden aan buitenlandse belastingplichtigen. Vanaf 2019 is dan ook een wettelijke aanpassing doorgevoerd.

Doordat voor de arbeidskorting sprake is van gelijke gevallen, is het niet strijdig met het EU-recht dat een gelijke berekeningswijze plaatsvindt ten opzichte van de hoogte van de arbeidskorting bij binnenlandse belastingplichtigen en buitenlandse belastingplichtigen. Ook is mijns inziens geen sprake van een benadeling dan wel een belemmering, omdat de berekening effectief gelijk is aan het geval waarin de buitenlandse belastingplichtige een binnenlandse belastingplichtige zou zijn geweest. In een migratiesituatie zou kunnen worden bepleit dat Nederland indirect belasting heft over inkomsten die niet aan Nederland ter heffing zijn toegewezen door rekening te houden met de buitenlandse inkomsten uit de buitenlandse periode. Echter, om dezelfde redenatie als hiervóór wordt een dergelijke belastingplichtige niet benadeeld ten opzichte van een binnenlandse situatie, waardoor geen sprake is van een discriminatie noch van een belemmering. In zoverre zie ik dan ook geen strijdigheden met het EU-recht.

Het rechtszekerheidsbeginsel daarentegen waarborgt dat het voor een belastingplichtige kenbaar is wat zijn juridische rechten en plichten zijn. Door de discussie die nationaalrechtelijk speelt bij de migratiesituaties en de verschillende interpretaties die kunnen ontstaan, is het voor een migrant niet duidelijk of de buitenlandse inkomsten wel of niet mee zouden moeten worden genomen in de berekening van de hoogte van de algemene heffingskorting en de arbeidskorting. Dit is mijns inziens dan ook in strijd met het EU-recht. Een aanpassing in de nationale wetgeving is hier geboden.

Hoofdstuk 5 Conclusie en aanbevelingen

5.1 Inleiding

In dit onderzoek stonden de algemene heffingskorting en de arbeidskorting centraal. Hierbij is gefocust op de nationale en Europeesrechtelijke toekenning van de heffingskortingen en de berekeningswijze hiervan. In dit onderzoek is derhalve de volgende probleemstelling geformuleerd:

'In hoeverre kunnen de toekenning en de hoogte van de algemene heffingskorting in de zin van artikel 8.10 Wet IB 2001 en de arbeidskorting in de zin van artikel 8.11 Wet IB 2001 voor verscheidene belastingplichtigen in strijd komen met het EU-recht?'

In dit hoofdstuk zal dan ook antwoord worden gegeven op de bovenstaande vraag en zullen aanbevelingen worden gedaan om eventuele onduidelijkheden weg te nemen en eventuele strijdigheden met het EU-recht te beperken.

5.2 Conclusie

De belastingvrije som en het arbeidskostenforfait zijn de voorlopers van de algemene heffingskorting en de arbeidskorting. Om een gerichter inkomensbeleid te kunnen voeren, zijn met de invoering van de Wet IB 2001 de heffingskortingen geïntroduceerd. De algemene heffingskorting bedraagt € 2.888 (2022) en wordt afgebouwd met 6,007% van het belastbare inkomen uit werk en woning voorzover dit meer bedraagt dan € 21.317. De arbeidskorting wordt allereerst opgebouwd in verschillende stappen tot een maximum van € 4.260 (2022). Vervolgens wordt de arbeidskorting afgebouwd met 5,86% van het arbeidsinkomen voorzover dit meer bedraagt dan € 36.649. De heffingskortingen worden onderverdeeld in een premiedeel en een inkomstenbelastingdeel. In de loonbelasting wordt daarnaast reeds rekening gehouden met de heffingskortingen. De loonbelasting is namelijk een voorbelasting op de inkomstenbelasting.

Artikel 2.7, eerste lid, tweede volzin, Wet IB 2001 bepaalt dat de belastingheffing van belastingplichtigen, die het gehele kalenderjaar of een gedeelte van het kalenderjaar binnenlands belastingplichtig of kwalificerend buitenlands belastingplichtig zijn, wordt verminderd met de heffingskortingen voor de inkomstenbelasting. Vervolgens bepaalt artikel 2.7, eerste lid, derde volzin, Wet IB 2001 dat voor andere buitenlandse belastingplichtigen de belastingheffing wordt verminderd met de heffingskorting voorzover deze ziet op de arbeidskorting. Deze buitenlandse belastingplichtigen dienen dan woonachtig te zijn in een lidstaat van de EU, de EER, Zwitserland of op de BES-eilanden. Indien een belastingplichtige dus een gedeelte van het kalenderjaar of het gehele kalenderjaar binnenlands of kwalificerend buitenlands belastingplichtig is, heeft deze aanspraak op de algemene heffingskorting en de arbeidskorting. De buitenlandse belastingplichtige heeft slechts aanspraak op de arbeidskorting. De algemene heffingskorting wordt in een geval waarin een belastingplichtige voor het gedeelte van het kalenderjaar binnenlands of kwalificerend buitenlands belastingplichtig is, tijdsevenredig verminderd.

De grondslag van de algemene heffingskorting is het belastbare inkomen uit werk en woning. Dit begrip is niet verder gedefinieerd in artikel 8.10 Wet IB 2001. Uit artikel 2.4, eerste lid, Wet IB 2001 is af te leiden dat voor binnenlandse belastingplichtigen en buitenlandse belastingplichtigen wordt verwezen naar verschillende bepalingen. Zo wordt voor binnenlandse belastingplichtigen het belastbare inkomen uit werk en woning gedefinieerd in artikel 3.1 Wet IB 2001 en voor buitenlandse belastingplichtigen in artikel 7.2 Wet IB 2001. Voor buitenlandse belastingplichtigen

is specifiek opgenomen dat dit inkomsten uit werk en woning in Nederland moeten zijn. Dit is bij binnenlandse belastingplichtigen niet het geval, waardoor het wereldinkomen wordt bedoeld. Ook bij kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen wordt ingevolge artikel 7.8, vijfde lid, Wet IB 2001 uitgegaan van het wereldinkomen.

Bij een migratiesituatie kan discussie ontstaan over welke grondslag in aanmerking dient te worden genomen voor de berekening van de algemene heffingskorting. Vanuit een wetssystematische interpretatie kan naar mijn mening worden geconcludeerd dat het inkomen uit de buitenlandse periode niet meegenomen dient te worden in de berekening van de algemene heffingskorting. Ook uit de parlementaire geschiedenis is af te leiden dat voor binnenlandse en kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen uitgegaan wordt van het wereldinkomen en voor niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen van slechts het in Nederland belastbare inkomen. Dat het niet meenemen van het buitenlandse inkomen uit de buitenlandse periode leidt tot een dubbele pro-rata, gelet op de tijdsevenredige herleiding, is naar mijn mening nog geen argument om te stellen dat het buitenlandse inkomen meegenomen dient te worden in de berekening van de algemene heffingskorting.

De arbeidskorting wordt berekend aan de hand van het arbeidsinkomen. Er is geen discussie over het feit dat voor een binnenlandse belastingplichtige uitgegaan wordt van het wereldinkomen. Voor kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen is in artikel 7.8, vijfde lid, Wet IB 2001 geregeld dat aangesloten wordt bij de bepaling voor binnenlandse belastingplichtigen. Daarnaast bestaat sinds 2019 geen discussie meer over het feit dat het wereldinkomen ook geldt voor de buitenlandse belastingplichtige, door de invoering van artikel 7.2, lid 18, Wet IB 2001. Waar echter nog steeds discussie over bestaat, is de uitleg van het begrip arbeidsinkomen in een migratiesituatie. Indien de migrant in de buitenlandse periode buitenlands belastingplichtig blijft, is het duidelijk dat het wereldinkomen van toepassing is. Ik ben echter van mening dat het wel ver gaat om van het wereldinkomen uit te gaan indien slechts buitenlandse belastingplicht restteert op grond van het hebben van een aanmerkelijk belang of een onroerende zaak in Nederland, doordat in dit geval geen sprake meer is van arbeidsinkomen in Nederland.

Ingeval de migrant niet buitenlands belastingplichtig wordt in de buitenlandse periode, is naar mijn mening artikel 7.2, lid 18, Wet IB 2001 niet van toepassing. Aan deze bepaling wordt namelijk niet toegekomen, doordat hoofdstuk 7 van de Wet IB 2001 niet meer van toepassing is. De jurisprudentie inzake de Costa Rica-zaak is derhalve van toepassing. Hierin is geoordeeld dat geen aanleiding is om het wereldinkomen te begrijpen onder de definitie 'arbeidsinkomen'. In een dergelijk geval dient derhalve slechts uit te worden gegaan van het wereldinkomen in de binnenlandse periode. Dit is mijns inziens tevens het geval indien de migrant wel buitenlands belastingplichtig blijft, maar geen recht meer heeft op de arbeidskorting doordat deze is gemigreerd naar een land buiten de EU, de EER, Zwitserland of de BES-eilanden. In een dergelijk geval wordt namelijk tevens niet toegekomen aan artikel 7.2, lid 18, Wet IB 2001.

Of de regelingen, zoals hiervóór beschreven, in strijd zijn met het EU-recht, wordt getoetst aan de hand van het beslisschema van het Hof van Justitie. Allereerst wordt gezien of toegang is tot het VwEU. Dit is het geval indien sprake is van een grensoverschrijdende activiteit en de belastingplichtige onderdaan is van de EU. Vervolgens dient te worden gezien of sprake is van een discriminatie of belemmering. Er is sprake van een discriminatie indien gelijke gevallen ongelijk worden behandeld dan wel ongelijke gevallen gelijk worden behandeld. Daarnaast is sprake van een belemmering indien het de belastingplichtige wordt bemoeilijkt om zijn rechten uit te oefenen die aan hem worden toegekend middels het VwEU.

In het niet toekennen van de algemene heffingskorting aan niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen zie ik geen strijdigheden met het EU-recht. Deze dient namelijk volgens het Hof van Justitie slechts te worden toegekend indien sprake is van gelijke gevallen. Er is sprake van gelijke gevallen indien geen inkomsten van belang worden genoten in de woonstaat, waardoor de woonstaat geen rekening kan houden met de persoonlijke en gezinssituatie, terwijl de werkstaat hiertoe wel in staat is. De discriminatie zou in dit geval zijn gelegen in het feit dat noch in de woonstaat noch in de werkstaat rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie. Hierbij dient te worden opgemerkt dat de regeling van de kwalificerende buitenlandse belastingplicht in de meeste gevallen voldoende rekening acht te houden met het criterium van het Hof van Justitie (ook wel de Schumacker-leer). Echter, in sommige situaties kan het voorkomen dat niet 90% van het inkomen in Nederland wordt verdiend, terwijl de woonstaat geen rekening kan houden met de persoonlijke en gezinssituatie. In dat geval zal artikel 7.8 Wet IB 2001 wel strijdigheid met het EU-recht vertonen.

De tijdsevenredige herleiding van de algemene heffingskorting in een migratiesituatie kan mijns inziens in strijd komen met het EU-recht, indien in de buitenlandse periode geen inkomsten meer worden genoten. In dat geval ligt de volledige draagkracht in Nederland, waardoor Nederland zich in de beste positie bevindt om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie. Uit de arresten Kieback en Zyla valt dan ook af te leiden dat Nederland als werkstaat, die in de loop van het kalenderjaar is verlaten, in een dergelijk geval gehouden is om de algemene heffingskorting toe te kennen over het gehele kalenderjaar.

Deze strijdigheden zijn in mijn optiek niet te rechtvaardigen. De noodzaak van de samenhang van het belastingstelsel en de administratieve moeilijkheden die dit met zich mee zou kunnen brengen, zijn door het Hof van Justitie niet geaccepteerd in de situatie waarin de woonstaat geen rekening kon houden met de persoonlijke en gezinssituatie. Wel mag Nederland verlangen van de belastingplichtige dat deze aantoont dat daadwerkelijk geen inkomsten meer worden genoten buiten Nederland. Echter, het slechts toestaan van een inkomensverklaring is in dit geval niet evenredig. De belastingplichtige zou namelijk vrij moeten zijn in wat voor bewijs hij aanlevert, als hieruit maar duidelijk en nauwkeurig kan worden afgeleid dat geen sprake meer is van inkomsten in het buitenland.

Daarnaast zie ik geen strijdigheid in het meenemen van buitenlandse inkomsten voor de berekening van de hoogte van de algemene heffingskorting in een migratiesituatie, doordat dit anders leidt tot een dubbele pro-rata, rekening houdend met de tijdsevenredige herleiding.

Voor de arbeidskorting worden ingezetenen en niet-ingezetenen geacht gelijke gevallen te zijn. Dit houdt in dat op basis van het EU-recht een buitenlandse belastingplichtige tevens aanspraak moet kunnen maken op de arbeidskorting. Dit is dan ook sinds 2019 ingevoerd in de Nederlandse wetgeving. Doordat sprake is van gelijke gevallen, is het niet in strijd met het EU-recht om een gelijke grondslag te hanteren voor de berekening van de hoogte van de arbeidskorting. Tevens wordt de buitenlandse belastingplichtige niet benadeeld ten opzichte van de situatie waarin hij in Nederland woonachtig zou zijn. Dit geldt ook in een situatie van migratie. Met betrekking tot de arbeidskorting zie ik dan ook geen strijdigheden met het EU-recht.

Wel dient het rechtszekerheidsbeginsel te waarborgen dat het voor belastingplichtigen kenbaar is wat zijn juridische rechten en plichten zijn. Doordat discussie bestaat over de grondslag van de algemene heffingskorting en de arbeidskorting in migratiesituaties, is het voor een

belastingplichtige niet zeker wat de uitkomst zou moeten zijn. Dit is naar mijn mening dan ook in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel.

In de volgende paragraaf zal ik aanbevelingen doen om de discussies die spelen betreffende de hoogte van de heffingskortingen in migratiesituaties te voorkomen en de strijdigheden met het EU-recht op te heffen.

5.3 Aanbevelingen

De aanbevelingen zullen hieronder puntsgewijs worden weergegeven. Aanbevelingen één en twee hebben betrekking op de onduidelijkheid over de grondslag voor de berekening van de heffingskortingen in migratiesituaties. De aanbevelingen die worden gedaan zijn gericht op het in overeenstemming brengen met de huidige praktijk zoals de Belastingdienst deze uitvoert. Aanbevelingen drie en vier hebben betrekking op het EU-recht.

1. Om de discussie te voorkomen in een migratiesituatie met betrekking tot de algemene heffingskorting dient het begrip ‘het belastbare inkomen uit werk en woning’ te worden verduidelijkt in artikel 8.10 Wet IB 2001. Dit kan worden gedaan door een derde lid toe te voegen met de volgende tekst:

Voor de toepassing van dit artikel wordt uitgegaan van het volgens de regels voor binnenlandse belastingplichtigen berekende belastbare inkomen uit werk en woning.

Op deze manier wordt per definitie rekening gehouden met het belastbare inkomen uit werk en woning voor een binnenlandse belastingplichtige, wat verwijst naar artikel 3.1 Wet IB 2001. Hiermee wordt dan het wereldinkomen bedoeld.

2. Met de toevoeging van artikel 7.2, lid 18, Wet IB 2001 heeft de wetgever een poging gedaan om de situatie voor de hoogte van de arbeidskorting te verduidelijken. Dit kan mijns inziens beter worden gedaan door het begrip arbeidsinkomen aan te passen, waardoor ook in een migratiesituatie wordt verduidelijkt wat de grondslag is voor de arbeidskorting. In artikel 8.1 Wet IB 2001 kan een derde lid worden toegevoegd met de volgende tekst:

Onder het arbeidsinkomen wordt mede verstaan het bedrag van hetgeen door de belastingplichtige met tegenwoordige arbeid is genoten als winst uit een of meer ondernemingen, loon en resultaat uit een of meer werkzaamheden dat niet ter heffing aan Nederland is toegewezen.

Artikel 7.2, lid 18, Wet IB 2001 heeft na een dergelijke wijziging geen inhoudelijke betekenis meer en kan derhalve komen te vervallen.

3. Om de strijdigheid van de tijdsevenredige herleiding op te heffen dient in artikel 2.7 Wet IB 2001 een nieuw derde lid te worden toegevoegd, waarna het huidige derde lid wordt opgenomen als lid vier. Dit derde lid dient dan als volgt te worden vormgegeven:

Het tweede lid is niet van toepassing indien de belastingplichtige, zoals bedoeld in het tweede lid, die inwoner is van een andere lidstaat van de Europese Unie, een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, Zwitserland of de BES eilanden aannemelijk maakt dat in de periode waarin

de belastingplichtige geen binnenlandse of kwalificerende buitenlandse belastingplichtige als bedoeld in artikel 7.8 is, wegens de geringe hoogte van zijn inkomen geen inkomstenbelasting is verschuldigd buiten Nederland.

Hiermee kan een migrant aannemelijk maken dat de totale draagkracht in een kalenderjaar in Nederland ligt, waardoor Nederland de tijdsevenredige herleiding niet toe zal passen. Op deze manier is de strijdigheid met het EU-recht mijns inziens opgeheven.

4. Doordat aan een belastingplichtige geen zwaardere regels mogen worden gesteld dan slechts dat hij duidelijk en nauwkeurig aannemelijk maakt dat hij geen inkomsten heeft buiten Nederland, om te voldoen aan artikel 7.8 Wet IB 2001, dient naar mijn mening de volgende passage uit artikel 7.8, zesde lid, Wet IB 2001 te vervallen:

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

In dit geval kan een nieuwe bepaling worden opgenomen die als volgt dient te luiden:

onder de voorwaarde dat de belastingplichtige aannemelijk maakt dat in zijn woonland niet voldoende inkomsten worden genoten om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie.

Hierbij kan dan nog steeds gebruik worden gemaakt van een inkomensverklaring, maar heeft de belastingplichtige ook de mogelijkheid om andere bewijsmiddelen te gebruiken.

Door deze wijzigingen te maken in de Wet IB 2001, ben ik van mening dat duidelijkheid ontstaat voor de belastingplichtige en de Nederlandse wetgeving met betrekking tot deze punten niet meer in strijd kan komen met het EU-recht.

Literatuurlijst

Besluiten

- Besluit van 14 april 2000, nr. DB2000/00288M
- Besluit van 11 november 2011, nr. BLKB2011/1208M
- Besluit van 16 december 2019, nr. 2019-66191
- Besluit van 27 oktober 2021, nr. 2021-210997

Boeken en tijdschriften

Berkman en Bäumlér 2022

B. Berkman en R. Bäumlér, 'Berekening van heffingskortingen in internationale situaties: snapt u het nog?' *Vakblad Grensoverschrijdend werken* nr. 49, september 2022

Chin-Oldenziel en Belkaid-Koubia 2013

M. Chin-Oldenziel en M. Belkaid-Koubia, 'Fraus legis, het normvereiste geanalyseerd' *WFR* 2013/1492

Demetriades 2022

D. Demetriades, 'Heffingskortingen in internationaal verband: hoe zit het ook alweer?' *Beloning & Belasting* 2022-0040

Gradus 2019

R.H.J.M. Gradus, 'Heffings- en arbeidskortingen: weg van het instrumentalisme' *WFR* 2019/58

Gribnau 2012

J.L.M. Gribnau, 'Instrumentalisme en vrijheid' *NFR* 2012/517

Van Kempén 2021

M.L.M. van Kempén, *Cursus belastingrecht Inkomstenbelasting*, Deventer: Kluwer 2021

Spanjers 2015

M.P.A. Spanjers, 'Parlementair' *WFR* 2015/639

Wattel 1991

P.J. Wattel, 'Europees recht een (direct)belastingrecht (2)' *FED* 1991/407

Weber 2021

D.M. Weber, *Cursus belastingrecht Europees Belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2021

Jurisprudentie

Hof van Justitie

- HvJ 26 januari 1993, ECLI:EU:C:1993:27 (Werner)
- HvJ 20 oktober 1993, ECLI:EU:C:1993:847 (Collins)
- HvJ 14 februari 1995, ECLI:EU:C:1995:31 (Schumacker)
- HvJ 30 november 1995, ECLI:EU:C:1995:411 (Gebhard)
- HvJ 13 februari 1996, ECLI:EU:C:1996:45 (Van Es)

- HvJ 27 juni 1996, ECLI:EU:C:1996:251 (Asscher)
- HvJ 15 mei 1997, ECLI:EU:C:1997:239 (Futura Participations)
- HvJ 12 mei 1998, ECLI:EU:C:1998:221 (Gilly)
- HvJ 9 maart 1999, ECLI:EU:C:1999:126 (Centros)
- HvJ 14 september 1999, ECLI:EU:C:1999:409 (Gschwind)
- HvJ 14 oktober 1999, ECLI:EU:C:1999:501 (Vander Zwalmen)
- HvJ 29 november 2001, ECLI:EU:C:2001:651 (De Coster)
- HvJ 12 december 2002, ECLI:EU:C:2002:750 (de Groot)
- HvJ 12 juni 2003, ECLI:EU:C:2003:340 (Gerritse)
- HvJ 11 maart 2004, ECLI:EU:C:2004:138 (Hughes de Lasteyrie du Saillant)
- HvJ 1 juli 2004, ECLI:EU:C:2004:403 (Wallentin)
- HvJ 5 juli 2005, ECLI:EU:C:2005:424 (D)
- HvJ 8 september 2005, ECLI:EU:C:2005:516 (Blanckaert)
- HvJ 21 februari 2006, ECLI:EU:C:2006:123 (Ritter-Coulais)
- HvJ 6 juli 2006, ECLI:EU:C:2006:445 (Conijn)
- HvJ 7 september 2006, ECLI:EU:C:2006:525 (N)
- HvJ 25 januari 2007, ECLI:EU:C:2007:57 (Meindl)
- HvJ 10 mei 2012, ECLI:EU:C:2012:282 (Commissie vs. Estland)
- HvJ 12 juli 2012, ECLI:EU:C:2012:439 (Commissie vs. Spanje)
- HvJ 12 december 2013, ECLI:EU:C:2013:822 (Imfeld & Garcet)
- HvJ 6 februari 2014, ECLI:EU:C:2014:50 (Fatorie)
- HvJ 21 mei 2015, ECLI:EU:C:2015:338 (Pazdziej)
- HvJ 18 juni 2015, ECLI:EU:C:2015:406 (Kieback)
- HvJ 9 februari 2017, ECLI:EU:C:2017:102 (X)
- HvJ 23 januari 2019, ECLI:EU:C:2019:49 (Zyla), met noot Redactie Vakstudie Nieuws, VN 2019/8.6

Hoge Raad

- HR 12 maart 1980, ECLI:NL:HR:1980:AX0028
- HR 17 januari 1996, ECLI:NL:HR:1996:AA1836
- HR 12 mei 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2756
- HR 27 september 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE0466
- HR 21 januari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP1466
- HR 12 april 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ6824
- HR 31 januari 2014, ECLI:NL:HR:2014:165
- HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1221, met noot Fijen, *NTFR* 2019/1939
- HR 17 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1893, met noot Van Arnhem, *NTFR* 2022/20
- HR 17 december 2021, ECLI:NL:PHR:2021:65 (Concl. A-G R.E.C.M. Niessen), met noot Van Arnhem, *NTFR* 2021/782

Gerechtshoven

- Hof s'-Hertogenbosch 11 oktober 2006, ECLI:NL:GHSHE:2006:AZ8731
- Hof 's-Hertogenbosch 21 december 2006, ECLI:NL:GHSHE:2006:BA1390, met noot Redactie Vakstudie Nieuws, VN 2007/18.8.
- Hof Arnhem-Leeuwarden 21 januari 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:465
- Hof 's-Hertogenbosch 4 september 2020, ECLI:NL:GHSHE:2020:2749
- Hof 's-Hertogenbosch 24 mei 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:2645

Rechtbanken

- Rb Zeeland-West-Brabant 9 november 2017, ECLI:NL:RBZWB:2017:7737
- Rb Gelderland 18 september 2018, ECLI:NL:RBGEL:2018:4009
- Rb Zeeland-West-Brabant 24 maart 2021, ECLI:NL:RBZWB:2021:1457
- Rb Zeeland-West-Brabant 30 juni 2021, ECLI:NL:RBZWB:2021:3163
- Rb Zeeland-West-Brabant 16 juli 2021, ECLI:NL:RBZWB:2021:3595
- Rb Zeeland-West-Brabant 24 februari 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:920

Kamerstukken

- Kamerstukken II, 1987/88, 20 595, nr. 3
- Kamerstukken II, 1988/89, 20 595, nr. 13
- Kamerstukken II, 1998/99, 26 727, nr. A
- Kamerstukken II, 1998/99, 26 727, nr. 3
- Kamerstukken II, 1999/00, 26 727 en 26 728, nr. 81
- Kamerstukken II, 1999/00, 26 820, nr. A
- Kamerstukken II, 1999/00, 26 820, nr. 3
- Kamerstukken II, 1999/00, 26 820, nr. 4
- Kamerstukken II, 2000/01, 27 466, nr. 3
- Kamerstukken II, 2005/06, 30 375, nrs. 1-2
- Kamerstukken II, 2007/08, 31 205, nr. 3
- Kamerstukken II, 2008/09, 32 128, nr. 3
- Kamerstukken II, 2009/10, 32 130, nr. 3
- Kamerstukken II, 2012/13, 33 410, nr. 32
- Kamerstukken II, 2013/14, 33 752, nr. 3
- Kamerstukken II, 2013/14, 33 752, nr. 11
- Kamerstukken II, 2014/15, 34 002, nr. 3
- Kamerstukken II, 2015/16, 34 302, nr. 3
- Kamerstukken II, 2017/18, 34 786, nr. 3
- Kamerstukken II, 2018/19, 35 026, nr. 3
- Kamerstukken II, 2021/22, 36 120, nr. 1

Staatsbladen

- *Stb.* 23 december 2009, nr. 611, 'Wet van 23 december 2009 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Fiscale vereenvoudigingswet 2010)'
- *Stb.* 18 december 2013, nr. 565, 'Wet van 18 december 2013 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2014)'
- *Stb.* 20 december 2017, nr. 518, 'Wet van 20 december 2017 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2018)'
- *Stb.* 28 december 2018, nr. 504, 'Wet van 19 december 2018 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2019)'

Overige

- Forum Fiscaal Dienstverleners
- Toelichting aangifte inkomstenbelasting 2021 (M-biljet)

Bijlagen

Bijlage 1



Redactie Forum FD

5 maart 2018 07:58

De arbeidskorting (zowel het IB- als het PH-deel) wordt afgetopt op basis van het wereldarbeidsinkomen. Dat volgt uit de wet: [artikel 8.11 Wet IB 2001](#) spreekt namelijk van 'arbeidsinkomen'. Het begrip 'arbeidsinkomen' is in [artikel 8.1 Wet IB 2001](#) uitgewerkt: 'het gezamenlijke bedrag van hetgeen door de belastingplichtige met tegenwoordige arbeid is genoten als (...)'.

De algemene heffingskorting (zowel het IB- als het PH-deel) moet ook worden afgetopt op basis van het wereldinkomen. Daar kan twijfel over ontstaan, omdat [artikel 8.10 Wet IB 2001](#) spreekt van aftopping op basis van het 'belastbare inkomen uit werk en woning'. De bedoeling van de wetgever is om af te toppen op basis van het wereldinkomen: een heffingskorting beoogt rekening te houden met iemands (volledige) draagkracht. Dat is ook het standpunt van de Belastingdienst. Voor de kwalificerende buitenlands belastingplichtige volgt dat letterlijk uit de wet. [Artikel 7.8, lid 5, Wet IB 2001](#) vermeldt dat je uitgaat van het 'volgens de regels voor binnenlands belastingplichtige berekende inkomen'. Voor degene die op grond van de non-discriminatiebepaling uit een belastingverdrag recht krijgt op de algemene heffingskorting staat hetzelfde principe beschreven in onderdeel 5 van het [Besluit van 20 april 2010, nr. DGB2010/568M](#).

Met vriendelijke groet,

Redactie Forum Fiscaal Dienstverleners IB