

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

D. RUIZ-JARABO COLOMER

van 27 oktober 2009¹

1. De Hoge Raad der Nederlanden vraagt het Hof in een prejudiciële verzoek naar de verenigbaarheid met artikel 43 EG van een aftrek van de Nederlandse inkomstenbelasting die niet-ingezetenen belastingplichtigen discrimineert, doch hun de mogelijkheid laat vooraf te kiezen tussen de regeling voor ingezetenen en hun nationale regeling.

3. De aan het Hof voorgelegde prejudiciële vraag vormt een goed voorbeeld van deze Orwelliaanse vertekening.

2. Deze zaak biedt het Hof de gelegenheid uitsluitel te geven over de vraag of in het licht van zijn rechtspraak inzake directe belastingen een keuzerecht voor belastingheffing een ongelijke behandeling neutraliseert. Zoals ik hierna uiteen zal zetten kan de gelijkstelling van ingezetenen en niet-ingezetenen bedrieglijk zijn, want soms blijkt, om met het propagandistische varken in *Animal Farm* te spreken, dat alle Europese belastingplichtigen gelijk zijn, maar sommige meer dan andere.²

I — Rechtskader

A — Gemeenschapsrecht

4. Artikel 43 EG verankert de vrijheid van vestiging van ondernemingen en zelfstandigen in de gehele Europese Gemeenschap:

1 — Oorspronkelijke taal: Spaans.

2 — Orwell, G., *Animal Farm: roman* [in het Nederlands vertaald door Anthony Ross, herzien door Aart Aarsbergen], uitg. De Arbeiderspers, Amsterdam, 21e dr., 2008, blz. 19, verhaalt dat het vermaarde laatste gebod, waarin de zeven geboden in één enkele leuze zijn samengevat en verminkt, in de mond wordt gelegd van het mestvarken Brulbeer [Squealer], „met een ronde toet, fonkelende ogen, snelle bewegingen en een schelle stem. Hij was een schitterend spreker, en wanneer hij een moeilijk onderwerp behandelde huppelde hij steeds met kwispelende staart heen en weer, waarvan op de een of andere manier een grote overredingskracht uitging. De anderen zeiden van Brulbeer dat hij recht kon praten wat krom was en omgekeerd.”

„In het kader van de volgende bepalingen zijn beperkingen van de vrijheid van vestiging voor onderdanen van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat verboden. Dit verbod heeft eveneens betrekking op

bepalingen betreffende de oprichting van agentschappen, filialen of dochterondernemingen door de onderdanen van een lidstaat die op het grondgebied van een lidstaat zijn gevestigd.

De vrijheid van vestiging omvat, behoudens de bepalingen van het hoofdstuk betreffende het kapitaal, de toegang tot werkzaamheden anders dan in loondienst en de uitoefening daarvan alsmede de oprichting en het beheer van ondernemingen, en met name van vennootschappen in de zin van de tweede alinea van artikel 48, overeenkomstig de bepalingen welke door de wetgeving van het land van vestiging voor de eigen onderdanen zijn vastgesteld.”

B — *Nederlandse wetgeving*

5. In Nederland is de inkomstenbelasting geregeld in de Wet Inkomstenbelasting 2001. Artikel 2.1 van deze wet bepaalt dat belastingplichtigen voor de inkomstenbelasting de natuurlijke personen zijn die niet in Nederland wonen, maar wel Nederlands inkomen genieten.

6. Artikel 7.2 van de wet omschrijft als volgt wat onder belastbaar inkomen wordt verstaan:

„1. Het belastbare inkomen uit werk en woning in Nederland is het inkomen uit werk en woning in Nederland verminderd met de verliezen uit werk en woning, berekend overeenkomstig de regels van hoofdstuk 3.

2. Het inkomen uit werk en woning in Nederland is het gezamenlijke bedrag van:

a) de belastbare winst uit Nederlandse onderneming, dat is de belastbare winst [...] uit een onderneming die, of het gedeelte van een onderneming dat wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting in Nederland of een vaste vertegenwoordiger in Nederland (Nederlandse onderneming).

[...]”

7. Het begrip ondernemersaftrek is gedefinieerd in artikel 3.74 van de wet, maar artikel 3.76 specificeert dat de zelfstandigenaftrek geldt voor de ondernemer die aan het urencriterium voldoet. Het bedrag van deze aftrek is afhankelijk van de hoogte van de winst en wordt berekend volgens een in de wet opgenomen degressieve staffel.

8. Volgens artikel 3.6 van de wet wordt onder „urencriterium” verstaan:

„[...] het gedurende het kalenderjaar besteden van ten minste 1225 uren aan werkzaamheden voor een of meer ondernemingen waaruit de belastingplichtige als ondernemer winst geniet”.

9. Alhoewel het niet expliciet in de Nederlandse wet staat, tellen volgens de verwijzende rechter voor het urencriterium slechts de uren mee die een niet-ingezetene belastingplichtige besteedt aan werkzaamheden in een onderneming in Nederland. Blijkens de stukken mogen Nederlandse ingezetenen ingevolge artikel 9 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 bij de berekening van het

totale aantal uren zowel de in Nederland als de in het buitenland gewerkte uren meetellen.

10. Niet-ingezetene ondernemers hebben krachtens artikel 2.5 van de wet onder de volgende voorwaarden een keuzerecht voor belastingheffing:

„De binnenlandse belastingplichtige die niet gedurende het gehele kalenderjaar in Nederland woont, en de buitenlandse belastingplichtige die als inwoner van een andere lidstaat van de Europese Unie of van een bij ministeriële regeling aangewezen andere mogendheid waarmee Nederland een regeling ter voorkoming van dubbele belasting is overeengekomen die voorziet in de uitwisseling van inlichtingen, in de belastingheffing van die lidstaat of mogendheid wordt betrokken, kunnen kiezen voor toepassing van de regels van deze wet voor binnenlandse belastingplichtigen. Voor de toepassing van deze bepaling kunnen bij ministeriële regeling bewijsmiddelen worden voorgeschreven. [...]”

II — Feiten

11. Gielen woont en werkt als zelfstandige in Duitsland, zijn land van herkomst, waar hij samen met twee partners een glastuinbouwbedrijf exploiteert. Zijn bedrijf heeft een

vaste inrichting in Nederland waar perkplanten worden gekweekt.

winst in zijn totale inkomen en op deze grondslag het belastbaar inkomen vermindert tot 11 188 EUR.

12. In 2001 heeft Gielen in Nederland een winst van 11 577 EUR uit zijn Nederlandse onderneming aangegeven. Daar hij minder dan 1 225 uren in de Nederlandse vestiging had besteed, voldeed hij niet aan het vereiste van artikel 3.6 van de wet en werd hem derhalve de aftrek van 6 084 EUR op zijn belastbaar inkomen, waarop hij recht zou hebben op grond van zijn in deze staat verworven inkomsten, geweigerd.

14. Gielen heeft tegen de appèluitspraak beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad, waar hij heeft volhard in zijn recht op de volledige aftrek van 6 084 EUR waarop hij op grond van zijn inkomsten in Nederland recht zou hebben. Verweerder, de Staatssecretaris van Financiën, heeft op zijn beurt incidenteel beroep in cassatie ingesteld ter verdediging van de contraire stelling.

13. Gielen heeft bij de belastinginspecteur bezwaar gemaakt tegen de weigering om hem recht op de aftrek te verlenen. Zijn bezwaar werd afgewezen. Het daarop door hem bij de Rechtbank te Breda ingestelde beroep op bezwaar werd eveneens afgewezen. Hij is tegen deze beslissing in hoger beroep gegaan bij het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, dat het beroep deels heeft toegewezen, omdat Gielen naar 's hofs oordeel, alhoewel hij niet aan het criterium van 1 225 in Nederland gewerkte uren had voldaan, recht had op de aftrek. Het heeft echter het bedrag van de aftrek vastgesteld naar het aandeel van zijn Nederlandse

15. De advocaat-generaal bij de Hoge Raad, Overgaauw, is in zijn conclusie op 4 oktober 2007 Gielens argumenten bijgevallen en heeft betoogd dat een niet-ingezetene aan wie het recht wordt ontzegd de in een andere lidstaat gewerkte uren mee te tellen voor een belastingaftrek, op een met het gemeenschapsrecht strijdige wijze wordt gediscrimineerd. Hij heeft hierbij aangetekend dat het Nederlandse belastingstelsel niet-ingezetenen ondernemers als Gielen de mogelijkheid biedt te opteren voor de ingezetenenregeling, waardoor alle, zowel de in Nederland als in andere Uniestaten door hen bestede uren meetellen. Door deze keuze wordt de bovenbedoelde discriminatie gecorrigeerd en blijft de regeling verenigbaar met het EG-verdrag.

III — Prejudiciële vraag en procesverloop voor het Hof

16. Gelet op de argumenten van partijen alsmede de conclusie van de advocaat-generaal heeft de Hoge Raad, derde kamer, het geding geschorst en het Hof bij arrest van 12 september 2008 de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moet artikel 43 EG aldus worden uitgelegd dat dit artikel zich niet verzet tegen toepassing van een bepaling van de belastingwetgeving van een lidstaat op winst die een onderdaan van een andere lidstaat (buitenlandse belastingplichtige) heeft genoten uit een in eerstbedoelde lidstaat gedreven deel van zijn onderneming, indien die bepaling, op een bepaalde wijze uitgelegd, weliswaar een — op zichzelf bezien — met artikel 43 EG strijdig onderscheid maakt tussen binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen, doch de betrokken buitenlandse belastingplichtige de mogelijkheid heeft gehad ervoor te kiezen behandeld te worden als een binnenlandse belastingplichtige, welke mogelijkheid hij om hem moverende redenen niet heeft benut?”

17. Het prejudiciële verzoek is ter griffie van het Hof ingekomen op 6 oktober 2008.

18. Gielen, de Nederlandse, de Duitse, de Estse, de Zweedse en de Portugese regering alsmede de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.

19. Ter terechtzitting van 17 september 2009 hebben Gielen, de vertegenwoordigers van de Nederlandse, de Zweedse, de Duitse, de Portugese en de Estse regering alsmede van de Commissie hun opmerkingen mondeling toegelicht.

IV — Ontvankelijkheid

20. De Portugese regering en Gielen stellen dat de prejudiciële vraag van de Hoge Raad van hypothetische aard is en volledig afhangt van de uitlegging van de nationale wettelijke regeling, een taak die bij uitsluiting toekomt aan de rechterlijke instanties van de lidstaten.

21. Volgens vaste rechtspraak behoort het uitsluitend tot de bevoegdheid van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd, om zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis te beoordelen, als de relevantie van de vragen

die hij het Hof krachtens artikel 234 EG voorlegt.³ Het Hof heeft echter ook bepaald dat het in uitzonderlijke gevallen zijn taak is om, ter toetsing van zijn eigen bevoegdheid, een onderzoek in te stellen naar de omstandigheden waaronder het door de nationale rechter is geadieerd.⁴ Dit is het geval wanneer het aan het Hof voorgelegde vraagstuk van zuiver hypothetische aard is⁵, want de geest van samenwerking die de prejudiciële procedure moet beheersen impliceert dat de nationale rechter oog heeft voor de aan het Hof opgedragen taak, te weten bij te dragen aan de rechtsbedeling in de lidstaten, en niet om adviezen over algemene of hypothetische vraagstukken te geven.⁶

22. Het geschil voor de Hoge Raad betreft, zoals ik hiervoor heb vermeld, de gevolgen van een in de Nederlandse wetgeving geregelde keuzemogelijkheid. Gielen heeft voor een van de twee hem ter beschikking staande opties gekozen (die voor niet-ingezetenen) en klaagt over de nadelige positie waarin hij vergeleken met Nederlandse ingezetenen verkeert. Het voor hem openstaande alternatief kan weliswaar slechts aan de hand van een „hypothetische” toepassing van de Nederlandse wettelijke regelingen worden

beoordeeld, maar er is een referentieparameter nodig om een gelijkheidstoets aan te leggen.⁷ Een in een wettelijke regeling voorziene ongelijke behandeling wordt beoordeeld door die regeling te toetsen aan andere bepalingen. De referentieparameter wordt, om conclusies te kunnen trekken, altijd „bij wijze van hypothese” toegepast, wat het geschil echter nog niet „hypothetisch” van aard maakt.

23. Ik ben overigens van oordeel dat voor de vergelijking tussen ingezetenen en niet-ingezetenen geen onjuiste referentieparameter is gebruikt. Dit is echter een aspect van de beoordeling van de gelijke behandeling die bij de afdoening van de zaak ten gronde moet plaatsvinden, en raakt als zodanig niet de relevantie van de prejudiciële vraag maar slechts het nadere onderzoek van dat aspect.

24. Ik geef het Hof derhalve in overweging het prejudiciële verzoek ontvankelijk te verklaren.

3 — Arresten van 16 juli 1992, Meilicke (C-83/91, Jurispr. blz. I-4871, punt 23); 18 maart 2004, Siemens en ARGE Telekom (C-314/01, Jurispr. blz. I-2549, punt 34); 22 november 2005, Mangold (C-144/04, Jurispr. blz. I-9981, punt 34); 18 juli 2007, Lucchini (C-119/05, Jurispr. blz. I-6199, punt 43), en 6 november 2008, Trespa International (C-248/07, Jurispr. blz. I-822, punt 32).

4 — Arrest van 16 december 1981, Foglia (244/80, Jurispr. blz. 3045, punt 21).

5 — Arresten van 13 maart 2001, PreussenElektra AG (C-379/98, Jurispr. blz. I-2099, punt 39); 22 januari 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, Jurispr. blz. I-607, punt 19); 5 februari 2004, Schneider (C-380/01, Jurispr. blz. I-1389, punt 22), en 12 juni 2008, Gourmet Classic (C-458/06, Jurispr. blz. I-4207, punt 25).

6 — Arrest Foglia, reeds aangehaald, punten 18 en 20; arrest van 3 februari 1983, Robards (149/82, Jurispr. blz. 171, punt 19); arrest Meilicke, reeds aangehaald, punt 64, en arrest van 18 december 2007, ZF Zefesser (C-62/06, Jurispr. blz. I-11995, punt 15).

7 — Tridimas, T., *The General Principles of EU Law*, uitg. Oxford University Press, Oxford, 2e dr., 2006, blz. 81-83.

V — Onderzoek van de prejudiciële vraag

litigieuze regeling is gediscrimineerd, aangezien hij ongelijk is behandeld omdat hij daar zelf voor heeft gekozen.

25. Dit onderzoek dient in twee fasen te worden verricht.

26. In de eerste plaats voert Gielen aan dat de onmogelijkheid om de in Duitsland gewerkte uren mee te tellen voor het verkrijgen van aftrek van het belastbare inkomen voor de Nederlandse inkomstenbelasting een beperking is die in Nederland slechts van toepassing is op de niet-ingezetenen die gebruikmaken van hun eigen nationale regeling. De staten die in deze prejudiciële procedure schriftelijke opmerkingen hebben ingediend, alsmede de Commissie en Gielen, hebben op dit punt tegengestelde standpunten verdedigd.

28. Voor de verwijzende rechter staat het discriminerende en met artikel 43 EG strijdige karakter van de litigieuze aftrek voor niet-ingezetenen in Nederland vast. Indien het Hof deze premisse aanvaardt hoeft het zich slechts uit te spreken over de gevolgen van de keuzemogelijkheid van de wet. Niet alle deelnemers aan deze prejudiciële procedure zijn het echter met het standpunt van de Hoge Raad eens. En voorts zou het, zoals de Duitse regering terecht opmerkt, geen zin hebben om, wanneer de beperking van de meetelling van de in het buitenland gewerkte uren in overeenstemming was met het gemeenschapsrecht, uitspraak te doen over de keuzeregeling van de betwiste belastingregeling.

27. In de tweede plaats gelden de twijfels van de Hoge Raad met name de door de Nederlandse regering aangevoerde rechtvaardiging. Zelfstandigen die niet in Nederland wonen, maar daar wel winst maken, mogen opteren voor de regeling voor ingezetenen. Gielen had derhalve voor de tweede regeling kunnen kiezen en de in Duitsland gewerkte uren kunnen meetellen. Het is zijn vrije keuze geweest dit niet te doen, zodat hij geenszins door de

29. Er dient kortom te worden onderzocht of het Nederlandse aftrekstelsel voor niet-ingezetenen zelfstandigen verenigbaar is met artikel 43 EG. Mocht deze vraag ontkennend worden beantwoord, dan moet nader worden ingegaan op de keuzeregeling van de wet inkomstenbelasting, die niet-ingezetenen het recht geeft te opteren voor de belastingregeling voor ingezetenen.

A — *De zelfstandigenaftrek en het discriminerende karakter van de toepassing van het uren criterium op niet-ingezetenen*

30. Overeenkomstig vaste rechtspraak van het Hof verbieden de regels inzake gelijkheid van behandeling niet alleen de zichtbare discriminaties op grond van nationaliteit maar ook alle andere verkapt vormen van discriminatie die door toepassing van andere onderscheidingscriteria in feite tot hetzelfde resultaat leiden.⁸ Van discriminatie — of ze nu een directe of indirecte dimensie heeft — is slechts sprake wanneer verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties of wanneer dezelfde regel wordt toegepast op verschillende situaties.⁹

31. Sinds het arrest Schumacker¹⁰ heeft het Hof consequent geoordeeld dat op het gebied van de directe belastingen de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen niet vergelijkbaar is.¹¹ Het door een niet-ingezetene in een staat verworven inkomen vormt meestal slechts een deel van zijn totale inkomen, waarvan het zwaartepunt is

geconcentreerd op de plaats waar hij woont. De persoonlijke draagkracht van de niet-ingezetene, die gevormd wordt door zijn totale inkomsten en zijn persoonlijke en gezinssituatie, kan voorts het gemakkelijkst worden beoordeeld op de plaats waar hij het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft.¹² Die plaats correspondeert veelal met de gebruikelijke woonplaats van de betrokkene.

32. Op grond van dit uitgangspunt heeft het Hof bepaald dat wanneer een lidstaat een niet-ingezetene niet in aanmerking brengt voor bepaalde belastingvoordelen die hij aan de ingezetene verleent, dat in de regel niet discriminerend is, aangezien deze twee categorieën belastingplichtigen zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden.¹³

33. De besproken grondregels geven de lidstaten geen vrijbrief en verschaffen hun evenmin het recht regelingen vast te stellen die niet-ingezetenen openlijk discrimineren. De in het arrest Schumacker geformuleerde rechtspraak was integendeel gericht op het voorkomen van nationale maatregelen die niet-ingezetenen die zich in een met

8 — Arresten van 12 februari 1974, *Sotgiu* (152/73, Jurispr. blz. 153, punt 11); 21 november 1991, *Le Manoir* (C-27/91, Jurispr. blz. I-5531, punt 10); 11 augustus 1995, *Wielockx* (C-80/94, Jurispr. blz. I-2493, punt 16), en 27 november 1997, *Meints* (C-57/96, Jurispr. blz. I-6689, punt 44).

9 — Arrest *Wielockx*, reeds aangehaald, punt 17, en arresten van 7 mei 1998, *Lease Plan* (C-390/96, Jurispr. blz. I-2553, punt 34); 19 september 2000, *Duitsland/Commissie* (C-156/98, Jurispr. blz. I-6857, punt 84), en 13 maart 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, Jurispr. blz. I-2107, punt 46).

10 — Arrest van 14 februari 1995 (C-279/93, Jurispr. blz. I-225).

11 — Arrest *Schumacker*, reeds aangehaald, punt 31, en arresten van 12 mei 1998, *Gilly* (C-336/96, Jurispr. blz. I-2793, punt 49), en 9 november 2006, *Turpeinen* (C-520/04, Jurispr. blz. I-10685, punt 26).

12 — Arrest *Schumacker*, reeds aangehaald, punten 31 en 32; arresten van 14 september 1999, *Gschwind* (C-391/97, Jurispr. blz. I-5451, punt 22); 16 mei 2000, *Zurstrassen* (C-87/99, Jurispr. blz. I-3337, punt 21); 12 juni 2003, *Geritse* (C-234/01, Jurispr. blz. I-5933, punt 43); 1 juli 2004, *Wallentin* (C-169/03, Jurispr. blz. I-6443, punt 15); 6 juli 2006, *Conijn* (C-346/04, Jurispr. blz. I-6137, punt 20), en 25 januari 2007, *Meindl* (C-329/05, Jurispr. blz. I-1107, punt 23).

13 — Arrest *Schumacker*, reeds aangehaald, punt 34.

ingezetenen vergelijkbare situatie bevinden anders behandelen.¹⁴ De zaak Schumacker is mijns inziens in dit opzicht van bijzonder belang, waar het hier immers ging om een Belgisch onderdaan met woonplaats in België, die het grootste deel van zijn inkomen had verworven in Duitsland. Het Hof stelde vast dat hij, daar hij zich in een vergelijkbare situatie bevond als een in Duitsland woonachtige werknemer en aangezien zijn persoonlijke en gezinssituatie niet in aanmerking kon worden genomen, was gediscrimineerd. In de zaken Wielockx, Gschwind en Meindl¹⁵ kwam het tot dezelfde slotsom.

34. Uit deze rechtspraak blijkt dat een ongelijke behandeling toelaatbaar wordt wanneer de persoonlijke en gezinssituatie van ingezetenen en niet-ingezetenen aanzienlijk van elkaar verschillen. Maar de discriminatie wordt onrechtmatig wanneer het onderscheid een belastingaftrek betreft die rechtstreeks verband houdt met de activiteit waardoor de belastbare inkomsten zijn verworven.¹⁶ Het Hof respecteert a contrario nationale belastingregelingen die economische activiteiten die verband houden met de persoonlijke omstandigheden van de belastingplichtigen

via een fiscaal beleid stimuleren, belonen of bestraffen.¹⁷ Dit onderscheid billijkt in alle openheid dat de lidstaten over een beperktere handelingsruimte beschikken wanneer het gaat om de bescherming van een bepaalde economische activiteit, onafhankelijk van de eerder vermelde persoonlijke situatie van degenen die deze verrichten. De rechtspraak waarborgt echter de vrijwaring van de fiscale soevereiniteit van elk land wanneer de hindernis de meergenoemde persoonlijke situatie van de belastingplichtige betreft, hetgeen iedere autoriteit aan de hand van territoriale criteria moet beoordelen. Deze benadering, alhoewel niet vrij van moeilijkheden¹⁸, heeft haar redenen, want de bevoegdheden op het gebied van belastingheffing blijven in handen van elk land en het Hof houdt zich verre van inmenging in een zo gevoelig aspect, dat rechtstreeks van invloed is op de financiën van de lidstaten¹⁹.

35. Zowel de ingezetenen als de niet-ingezetenen kunnen gebruikmaken van de in artikel 3.74 van de Nederlandse wet inkomstenbelasting voorziene aftrek. De eerstgenoemden moeten aan het criterium van 1 225 in Nederland gewerkte uren voldoen, terwijl de tweede groep niet alleen de in dat land

14 — In mijn conclusie in de zaak Gschwind, reeds aangehaald, stel ik mij achter deze opvatting en betoog ik in punt 42 dat het Hof met het arrest Schumacker „niet [heeft] willen afwijken van het in het internationaal belastingrecht algemeen aanvaard beginsel, zoals ook neergelegd in het recht van de lidstaten via het modelverdrag van de OESO inzake dubbele belastingheffing, namelijk dat de woonstaat de belastingplichtige aanslaat naar zijn wereldinkomen, daarbij rekening houdend met de omstandigheden van zijn persoonlijke en gezinssituatie”.

15 — Reeds aangehaalde arresten.

16 — Arrest van 8 mei 1990, Biehl (C-175/88, Jurispr. blz. I-1779, punt 16); arresten Schumacker, reeds aangehaald, punt 36, en Gerritse, reeds aangehaald, punten 27 en 28; arresten van 3 oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Jurispr. blz. I-9461, punt 42); 15 februari 2007, Centro Ecuestre da Leziria Grande Lda (C-345/04, Jurispr. blz. I-1425, punt 23), en 11 september 2008, Eckelkamp e.a. (C-11/07, Jurispr. blz. I-6845, punt 50).

17 — Zie de in de vorige voetnoot aangehaalde rechtspraak en Almendral, V., „La tributación del no residente comunitario: entre la armonización fiscal y el derecho tributario internacional”, *EUJ Working Papers LAW* 2008/25, blz. 17-21 en 23-26.

18 — Zoals Almendral, V., op. cit., blz. 21, benadrukt, neemt de rechtspraak geen standpunt in, aangezien zij geen objectief onderscheid maakt (omdat het Hof dit niet kan of niet wil) tussen inkomsten- en persoonsgebonden aftrek.

19 — Het Hof erkent de bevoegdheid van de staten op het gebied van de directe belastingen, voor zover zij het gemeenschapsrecht in acht nemen. Arresten van 15 mei 1997, Futura Participations en Singer (C-250/95, Jurispr. blz. I-2471, punt 19); 26 oktober 1999, Eurowings Luftverkehr (C-294/97, Jurispr. blz. I-7447, punt 32); 28 oktober 1999, Vestergaard (C-55/98, Jurispr. blz. I-7641, punt 15); 14 december 2000, AMID (C-141/99, Jurispr. blz. I-11619, punt 19, en 13 december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Jurispr. blz. I-10837, punt 29).

gewerkte uren maar ook die besteed in andere staten moet meetellen. Er is sprake van een — door de Nederlandse regering erkend — klaarblijkelijk verschil in behandeling. Sommige staten weigeren echter de situatie van niet-ingezetenen gelijk te schakelen met die van ingezetenen en blijven erbij dat de discriminatie verenigbaar is met artikel 43 EG.

36. Ik ben het niet eens met deze zienswijze.

37. Nederland heeft in deze procedure uiteengezet welk doel met de omstreden aftrek wordt beoogd: het belasten van de inkomsten van zelfstandigen die hun werkzaamheden als hoofdactiviteit uitoefenen.²⁰ De Nederlandse belastingwetgeving kent een belastingfaciliteit voor zelfstandigen, die degenen ondersteunt die in belangrijke mate een ondernemersactiviteit uitoefenen. Om hier recht op te hebben moet worden voldaan aan het urencriterium.

38. Een niet-ingezetene die als zelfstandige werkt in Nederland en daar belasting betaalt, moet aan een urencriterium voldoen om aanspraak te kunnen maken op de aftrek van artikel 3.74 van de wet inkomstenbelasting. Hij moet bovendien bewijs van het aantal

gewerkte uren leveren *om aan te tonen dat de ondernemersactiviteit zijn hoofdwerkzaamheid is*.²¹ Zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen terecht heeft opgemerkt heeft het urencriterium van de Nederlandse wetgeving niet tot doel voorwaarden of oordelen te verbinden aan de persoonlijke of gezinssituatie van de belastingplichtige, maar ervoor te zorgen dat degenen die een bepaalde werkzaamheid verrichten (in casu als zelfstandige) niet liegen.²² Met het vereiste dat het aantal aangegeven uren in Nederland is gewerkt, draagt de nationale bepaling niet bij aan meer inzicht in het soort activiteit.

39. Artikel 3.74 van de wet inkomstenbelasting ziet op de aard van de belaste prestatie en niet op de persoonlijke of gezinssituatie van de belastingplichtige, zodat de situatie van een niet-ingezetene zelfstandige vergelijkbaar is met die van een ingezetene zelfstandige, althans voor zover het de in die bepaling geregelde aftrek van het belastbaar inkomen betreft.

40. Ik meen derhalve dat Nederland niet-ingezetene zelfstandigen discrimineert door hun

20 — De vertegenwoordiger van de Nederlandse regering heeft dit ter terechtzitting bevestigd.

21 — Gielen verwijst naar de conclusie van de advocaat-generaal bij de Hoge Raad in het hoofdgeding, die in punt 6.2.3 constateert: „De achtergrond van het urencriterium kan niet los worden gezien (van de doelstelling) van de ondernemersfaciliteiten [...]. Uit de wetgeschiedenis volgt kort gezegd dat het doel van het urencriterium is om te voorkomen dat niet-echte ondernemers gebruik kunnen maken van ondernemersfaciliteiten, of positief geformuleerd: om te bewerkstelligen dat alleen echte ondernemers gebruik kunnen maken van de ondernemersfaciliteiten.”

22 — Punt 10 van de schriftelijke opmerkingen van de Commissie.

niet (maar ingezetenen wel) toe te staan de in een andere staat gewerkte uren mee te tellen om het belang van hun economische activiteit aan te tonen.

vraagpunt in deze procedure, de in de Nederlandse wetgeving voorziene mogelijkheid voor niet-ingezetenen ondernemers om op de voet van ingezetenen aan de belasting te worden onderworpen en aldus de gelaakte discriminerende behandeling te ontgaan.

41. De vraag die dan beantwoord moet worden is of de discriminatie wordt gerechtvaardigd door het feit dat het de niet-ingezetenen belastingplichtige heeft vrijgestaan te kiezen voor de belastingregeling voor ingezetenen.

42. Dit is de Gordiaanse knoop van deze prejudiciële vraag.

44. De staten die opmerkingen hebben ingediend verdedigen alle de zogenoemde „neutraliseringsopvatting”, inhoudend dat de belastingplichtige door uitoefening van het keuzerecht de mogelijkheid heeft de voor- en nadelen van elk van beide regelingen tegen elkaar af te wegen. Wanneer hij opteert voor een discriminerende regeling, waaraan hij was ontkomen door het andere alternatief te kiezen, dient hij zich niet te beklagen over de daaruit voortvloeiende ongelijke behandeling. De advocaat-generaal bij de Hoge Raad heeft zich in het hoofdgeding ook in deze zin uitgesproken.

B — Keuzerecht van niet-ingezetenen voor belastingheffing en de functie ervan als mechanisme ter neutralisering van een discriminatie

43. Zoals ik heb uiteengezet levert de aftrekregeling voor zelfstandigen van de wet inkomstenbelasting naar het oordeel van de Hoge Raad een discriminatie op. De Nederlandse en de Zweedse regering alsook Gielen delen deze mening. Maar de standpunten verschillen waar het gaat om het voornaamste

45. Gielen en de Commissie verdedigen een andersluidende opvatting voor de beantwoording van de prejudiciële vraag, toegespitst op onder meer de administratieve lasten die voor de niet-ingezetenen zelfstandige aan de keuze voor de ingezetenenregeling zijn verbonden.

1. Het keuzerecht als instrument ter validering van een onrechtmatigheid

46. Deze zaak stelt een delicaat probleem vanuit het oogpunt van het gelijkheidsbeginsel aan de orde. Abstracter geformuleerd vraagt de Hoge Raad het Hof of een verboden discriminatie rechtmatig kan worden wanneer er vrijwillig door het slachtoffer voor is gekozen. Het dilemma is in het bijzonder relevant op belastinggebied, waar de belastingplichtige vaak verschillende regelingen ter beschikking staan, die in sommige gevallen niet altijd even voordelige onderdelen bevatten.²³

47. Iemand die door regelgeving wordt gediscrimineerd bevindt zich niet in een vergelijkbare situatie als iemand die wordt getroffen door een specifieke of feitelijke discriminatie. Wanneer een wetgevend of bestuurlijk lichaam een algemeen en stabiel rechtskader opstelt, onderzoekt het een breed scala aan mogelijkheden en beschikt het over een ruime beoordelingsvrijheid. Degene die echter een individuele beslissing neemt of een feitelijke praktijk hanteert beweegt zich veelal binnen een nauwer omschreven en concreter rechtskader. De wetgever komt bijgevolg een ruimere bevoegdheid toe, en in die veelheid

23 — Wouters, J., „The Principle of Non-discrimination in European Community Law”, *European Community Tax Review*, nr. 2, 1999, blz. 102; Peters, C., en Snellaars, M., „Non-discrimination and Tax Law: Structure and Comparison of the Various Non-discrimination Clauses”, *European Community Tax Review*, nr. 1, 2001, blz. 13, en Zalasinski, A., „The Limits of the EC Concept of ‚Direct Tax Restriction on Free Movement Rights’, the Principles of Equality and Ability to Pay, and the Interstate Fiscal Equity”, *Intertax*, deel 37, nr. 5, blz. 283.

aan keuzemogelijkheden die hem worden toegekend kan enkel een discriminatie worden aangenomen in bijzonder ernstige omstandigheden.²⁴ Het loutere vaststellen van een regeling brengt altijd een gedifferentieerde behandeling mee, want de regel is normaliter op bepaalde subjecten van toepassing, maar niet op alle.²⁵ Dit onderscheid schendt op zichzelf het gelijkheidsbeginsel niet, evenmin als een regeling die verschillende opties biedt en bijgevolg onderscheiden rechtsposities.

48. De staten die in deze prejudiciële procedure opmerkingen hebben ingediend verdedigen het standpunt dat degene die vrijwillig voor een bepaalde regeling kiest daar later niet over kan klagen. Wanneer het recht iemand derhalve de bevoegdheid toekent te kiezen tussen verschillende regelingen, waaronder de discriminerende, wordt door die bevoegdheid het gelijkheidsbeginsel gesauveerd. Anders gezegd, wanneer een persoon wordt gediscrimineerd door een regeling die hij zonder reserve heeft aanvaard, neutraliseert de gemaakte keuze de ongelijke

24 — Dit is reeds lang door het Hof in zijn rechtspraak erkend. Zie o.a. arresten van 5 oktober 1994, Duitsland/Raad (C-280/93, Jurispr. blz. I-4973, punten 89 en 90); 12 november 1996, Verenigd Koninkrijk/Raad (C-84/94, Jurispr. blz. I-5755, punt 58); 14 juli 1998, Safety Hi-Tech (C-284/95, Jurispr. blz. I-4301, punt 37); 14 juli 1998 Bettati (C-341/95, Jurispr. blz. I-4355, punt 35); 19 november 1998, Verenigd Koninkrijk/Raad (C-150/94, Jurispr. blz. I-7235, punt 53); 17 juli 1997, SAM Schifffahrt en Stapf (C-248/95 en C-249/95, Jurispr. blz. I-4475); 15 december 2005, Griekenland/Commissie (C-86/03, Jurispr. blz. I-10979, punt 88), en 16 december 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e.a. (C-127/07, Jurispr. blz. I-9895, punt 57).

25 — Zoals advocaat-generaal Poirares Maduro in zijn conclusie in de zaak Arcelor, reeds aangehaald, aangeeft: „Het is dan inherent aan experimentele wetgeving dat zij op gespannen voet komt te staan met het gelijkheidsbeginsel” (punt 46). Zie ook Rubio Llorente, F., „Juez y ley desde el punto de vista del principio de igualdad”, in *La forma del poder*, uitg. CEPC, Madrid, 1997, blz. 642.

behandeling. De wetgever zou iemand bijgevolg slechts een zekere beslissingsruimte behoeven te geven om vervolgens ongestraft voor hem nadelige openlijk discriminerende bepalingen vast te stellen.

eisen. Zo maakt de loutere keuze van een persoon voor een rechtmatige of onrechtmatige optie evenmin de discriminerende tot een gelijke behandeling.

49. Ik deel de mening niet van degenen die het neutraliserend effect van de optie verdedigen, maar ben van oordeel dat de vraag van de Hoge Raad op een abstracter niveau ligt, waardoor de prejudiciële vraag met terzijdelating van de specifieke kenmerken van deze zaak kan worden beantwoord.

52. Om deze bewering te pareren verwijst de Portugese regering naar het Latijnse adagium *venire contra factum proprium*, weerspiegeling van het rechtsbeginsel van de eerbiediging van het eigen handelen. Dit adagium is echter steeds gebruikt in het kader van rechtmatig handelen. Wanneer er geen gelijkheid is in onrechtmatigheid, kan ook geen juridische waarde worden toegekend aan eigen handelen dat in strijd is met het recht, want dan zou onrechtmatig handelen als rechtmatig worden beschouwd, hetgeen onacceptabel is voor de rechtsorde.

50. De redenering van de staten is gegrond op een onjuiste premisse, namelijk dat voor een rechtmatige of een onrechtmatige optie kan worden gekozen.

51. Volgens een courant gezegde is er geen ongelijkheid in de onrechtmatigheid.²⁶ Wanneer een belastingdienst bijvoorbeeld een fout maakt en een vennootschap een te lage aanslag oplegt, kunnen haar concurrenten zich niet op een ongelijke behandeling beroepen en op die grond dezelfde fiscale afdoening

53. De keuzemogelijkheid staat bovendien open voor alle zelfstandige ondernemers, en Nederland heeft geen andere voorwaarden vermeld voor het gebruik van deze faciliteit. Tegen deze achtergrond maakt die „rauwe”, ongeclausuleerde en voor elke ondernemer openstaande keuzemogelijkheid, zonder aandacht voor de bijzonderheden van de verschillende categorieën zelfstandige ondernemers,

26 — García Prats, A., *Imposición directa, no discriminación y derecho comunitario*, uitg. Tecnos, Madrid, 1998, blz. 222-224.

het nog moeilijker er een neutraliserende functie aan toe te kennen.²⁷

56. Die argumenten dienen thans te worden onderzocht.

54. De prejudiciële vraag zou hiermee als beantwoord kunnen worden beschouwd. Maar voor het geval het Hof van oordeel is dat deze mogelijkheid een discriminatie valideert en haar rechtmatigheid verschaft, zal ik onderzoeken of buitenlandse ingezetenen die het keuzerecht uitoefenen, zich laten vergelijken met echte Nederlandse ingezetenen.

a) De administratieve lasten

57. De Commissie en Gielen wijzen op de administratiekosten van het indienen van een aangifte inkomstenbelasting volgens de ingezetenenregeling.

2. De gevolgen van de uitoefening van de ingezetenenoptie voor de belastingplichtige

55. Volgens de Nederlandse regering zou Gielen, indien hij gebruik had gemaakt van de belastingregeling voor ingezetenen, gelijkgesteld zijn met iemand die zijn daadwerkelijke fiscale woonplaats heeft in Nederland. Gielen's verdediging is het niet met die opvatting eens en wijst op niet onaanzienlijke verschillen, zowel in administratief opzicht als wat de belastingheffing betreft, die de keuzeregeling tot een vals dilemma maken.

58. Dat gaat op voor het merendeel van de belastingsystemen van de lidstaten, want volgens een — in het internationaal belastingrecht breed verankerd — beginsel komt elke staat de bevoegdheid toe belasting te heffen over de op zijn grondgebied verworven inkomsten (territorialiteitsbeginsel), een grondregel die in acht wordt genomen door zowel aan de woonstaat (belastingheffing in de woonstaat) als aan de staat waar de belaste activiteit wordt verricht (belastingheffing in de bronstaat) heffingsbevoegdheid toe te kennen.²⁸ De woonstaat is de plaats waar de persoonlijke fiscale draagkracht het gemakkelijkst kan worden beoordeeld. Hier moet de belastingplichtige opgave doen van zijn wereldwijd verworven inkomsten, al kunnen daar later nog correctiemechanismen op worden toegepast ter voorkoming van dubbele belasting (beginsel van bronbelasting). In de bronstaat worden door de belastingplichtige,

27 — Zie in deze zin de conclusie van advocaat-generaal Mengozzi van 18 maart 2009 in de zaak HSBC Holdings (arrest van 1 oktober 2009, C-569/07, Jurispr. blz. I-9047, punten 71 en 72).

28 — Pistone, P., *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, uitg. Kluwer Law International, Den Haag/Londen/New York, 2002, blz. 197-200.

gezien het niet persoonsgebonden karakter ervan, slechts de aldaar verworven inkomsten opgegeven en belast.

59. Het ligt voor de hand dat de belastingplichtige in het eerste geval een grotere bewijsinspanning zal moeten leveren tegenover de belastingdienst.

60. Onder deze premisse zou Gielen kunnen opteren voor de regeling voor Nederlandse ingezetenen via de door de Nederlandse wetgever ingestelde fictie, al zou dit hem niet ontslaan van de plicht om in Duitsland aangifte te doen, overeenkomstig de ingezetenenregeling (deze keer de Duitse). Daar hij woonplaats heeft in Duitsland moet hij daar zijn wereldinkomen aangeven, zoals hij dat omgekeerd ook in Nederland zou moeten doen wanneer hij daar voor de ingezetenenregeling koos. Op de in beide staten gedane aangiften zouden dan vervolgens in elk van de twee staten nog de respectievelijke aanpassingen worden uitgevoerd op grond van het territorialiteitsbeginsel.

61. De keuze voor de belastingregeling voor ingezetenen zelfstandigen brengt voor de niet-ingezetenen belastingplichtige extra kosten met zich die de ingezetenen belastingplichtige niet noodzakelijkerwijs heeft. Terwijl iemand die in Nederland woont slechts zijn wereldinkomen hoeft aan te geven en in het buitenland

belasting betaalt over de aldaar gemaakte winst, zou een belastingplichtige als Gielen in twee lidstaten aangifte moeten doen van zijn wereldinkomen en zijn boekhouding moeten afstemmen op twee nationale belastingstelsels en de kosten van het administratieve beheer voor zijn rekening moeten nemen voor twee belastingdiensten, die bovendien verschillende talen hanteren.²⁹ Het is zonder meer duidelijk dat een belastingplichtige als Gielen die niet in Nederland woont, zich niet in dezelfde omstandigheden bevindt als degene die in die staat belasting betaalt en woonplaats heeft.

62. Het Hof stelt zich streng op in zijn oordeel over de administratieve lasten waarmee een lidstaat niet-ingezetenen belastingplichtigen belast. Het risico van deze maatregelen voor de goede werking van de interne markt heeft in de rechtspraak geleid tot de impliciete erkenning dat de verplichting van een niet-ingezetene om te voldoen aan de fiscale bepalingen van de staat waarin hij zijn inkomsten verwerft, een met artikel 43 EG strijdige hinderpaal kan opleveren.³⁰

29 — Wat het taalaspect betreft heeft de vertegenwoordigster van de Nederlandse regering ter terechtzitting erkend dat de belastingdienst van haar land documenten en mededelingen accepteert in andere „gangbare talen” naast het Nederlands, zij het niet officieel en zonder wettelijke waarborg. Zij heeft echter in het geheel geen informatie verschaft over de werkelijke situatie van degene die zich tot de Nederlandse autoriteiten moet wenden in een andere taal dan het Nederlands. De vertegenwoordiger van Gielen heeft echter voor het Hof verklaard dat iemand die in Nederland contact opneemt met een belastingdienst, dat moet doen in de officiële taal van het land, hetgeen mij geloofwaardiger voorkomt.

30 — Arrest van 15 mei 1997, Futura Participations en Singer (C-250/95, Jurispr. blz. I-2471, punt 25).

63. In de onderhavige zaak is echter niet omstreden of de administratieve lasten verbonden aan de optie van artikel 2.5 van de wet inkomstenbelasting de vrijheid van verkeer beperken. Die stelling toont zonder meer al aan dat een niet-ingezetene zelfstandige, ook al kan hij voor de toepassing van de ingezetenenregeling opteren, niet dezelfde voordelen geniet. Dit is ook door Gielen en de Commissie gesteld, maar zij hebben in de schriftelijke en mondelinge opmerkingen van Nederland noch in die van de andere lidstaten een genoegzaam antwoord gekregen.

berekening niet rond, want hij zou van zijn belastbaar inkomen dan slechts het met de in Nederland verdiende inkomsten overeenkomende aandeel mogen aftrekken.

65. Volgens de vertegenwoordiger van Gielen moet voor de berekening van de definitieve aftrek de Nederlandse winst worden gedeeld door de wereldwijde ondernemingswinst, vermenigvuldigd met de zelfstandigenaftrek. In cijfers ziet dit er als volgt uit:

b) Het bedrag van de verschuldigde belasting

$$(11\,577 \text{ EUR} / 88\,849 \text{ EUR}) \times 2\,984 \text{ EUR} = 389 \text{ EUR}$$

64. De Nederlandse regering heeft ter terechtzitting in deze prejudiciële procedure herhaald dat het belastbaar inkomen dat bij de ingezetenenregeling in aanmerking wordt genomen voor de aftrek van artikel 2.5 van de wet, wordt gevormd door het wereldinkomen van de belastingplichtige. Dit betekent voor Gielen dat hij, wanneer hij voor de ingezetenenregeling had geopteerd, niet de in Nederland verdiende 11 577 EUR zou hebben aangegeven, maar de in dat jaar in zijn twee vestigingen, de Nederlandse en de Duitse, verdiende 88 849 EUR. De aftrek geldt dan voor het hoogste bedrag aan inkomsten en bedraagt 2 984 EUR. Maar daarmee is de

66. Een Nederlandse ingezetene die belasting betaalt over al zijn inkomsten, of die nu in Nederland of in het buitenland zijn verworven, kan echter, zo stelt Gielen voorts, het volledige bedrag van de zelfstandigenaftrek in mindering brengen op zijn belastbaar inkomen en niet naar evenredigheid. Deze ongelijke behandeling wordt gerechtvaardigd door het feit dat Gielen, ook ingeval hij volgens de ingezetenenregeling werd belast, slechts voor de in Nederland gemaakte winst kan worden belast, zodat de pro-rataberekening wordt toegepast om te voorkomen dat de niet-ingezetene belastingplichtigen in een gunstiger positie komt dan de echte ingezetenen.

67. Verrassend genoeg is de Nederlandse regering ter terechtzitting met een alternatieve berekeningsmethode gekomen, die voor een echte ingezetene en een voor de ingezetenen-regeling opterende niet-ingezetene dezelfde financiële gevolgen heeft. Alhoewel de vertegenwoordiger van Gielen nadrukkelijk heeft gesteld dat die methode niet correct is en dat het uiteindelijke economische resultaat voor beide belastingplichtigen verschillend is, beschikt het Hof niet over voldoende gegevens om deze kwestie op te lossen, want het dient zich niet te mengen in de toetsing van de rechtmatigheid van de Nederlandse belastingwetgeving. Dat valt ver buiten zijn bevoegdheid.

uiteengezet zijn, ook al is de verschuldigde belasting gelijk, de toepasselijke normen voor beide groepen belastingplichtigen verschillend. Voorts betekent, overeenkomstig hetgeen de Commissie heeft betoogd en zoals ik heb opgemerkt in de punten 57 en 63, het doen van twee belastingaangiften voor het totaal aan inkomsten, een in Nederland en een in Duitsland, een zware last, in het bijzonder wanneer het in Nederland verdiende inkomen gering is. De in de punten 30 tot en met 42 van deze conclusie besproken aanvankelijke discriminatie is derhalve niet goedge maakt, want de niet-ingezetene belastingplichtige is niet met de ingezetene gelijkgesteld, ook al kiest hij voor diens belastingregeling.

68. Ik ben derhalve van oordeel dat het aan de verwijzende rechter is vast te stellen of in beide gevallen hetzelfde bedrag aan belasting verschuldigd is.

c) Tussenresultaat

69. Wat er ook zij van deze ongewisheid, het lijkt er niet op dat het om vergelijkbare situaties gaat.

71. De buitenlandse belastingplichtige die ervoor kiest belasting te voldoen volgens de voor ingezetenen geldende regeling krijgt geen aan de ingezetenen gelijkwaardige positie. Door dit gebrek aan homogeniteit kan niet worden geconcludeerd dat het in artikel 2.5 van de wet inkomstenbelasting voorziene keuzerecht de aan een van de alternatieven inherente verboden discriminaties neutraliseert. Deze vaststelling wordt versterkt wanneer er vanuit een meer algemeen perspectief

70. Zoals de vertegenwoordigster van de Nederlandse regering ter terechtzitting heeft

naar wordt gekeken, in het bijzonder op basis van de rechtspraak van het Hof.

3. Het keuzerecht en het arrest Schumacker

72. De Nederlandse regering herhaalt dat de Nederlandse inkomstenbelasting, door de mogelijkheid die zij biedt om te kiezen tussen de regeling voor ingezetenen en voor niet-ingezetenen, voldoet aan de voorwaarden van het arrest Schumacker en zelfs verder gaat.³¹

73. Ik ben het niet eens met deze opvatting, die is gebaseerd op een onjuiste uitlegging van het genoemde arrest.

74. Volgens dit arrest kan een niet-ingezetene die 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, in die laatste staat niet zwaarder worden belast dan de ingezetenen die een soortgelijke werkzaamheid verricht. Aan dit arrest ligt derhalve de vergelijkbaarheid van situaties ten grondslag, want een persoon die praktisch uitsluitend werkt in een ander land dan het land waar hij woont, moet in de staat van zijn werkgever op dezelfde wijze worden behandeld als een ingezetene. Wanneer die gelijkschakeling wordt gerealiseerd moet het belastingstelsel van de ontvangende staat rekening houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de niet-ingezeten werknemer, met name wanneer deze situatie niet in de woonstaat in aanmerking wordt genomen.³²

75. De neutralisering van een discriminatie als die van Gielen kan niet met een beroep op het arrest Schumacker worden gerechtvaardigd. Deze rechtspraak heeft een specifieke werkingssfeer, die niet het onderhavige geval omvat, en hanteert parameters — die van de werknemer wiens persoonlijke en gezinssituatie niet in aanmerking wordt genomen — die haar doen afwijken van de hier aan de orde zijnde situatie. Bijgevolg is het onjuist te stellen, zoals Nederland doet, dat artikel 2.5 van de wet inkomstenbelasting een grotere bescherming biedt dan de Schumacker-rechtspraak.

31 — Dit standpunt van de Nederlandse regering wordt onderschreven in de memorie van Gielen, waarin eraan wordt herinnerd dat in het kader van de parlementaire behandeling dezelfde rechtvaardiging wordt gehanteerd: invulling geven aan het arrest Schumacker en een profijtlijker belastingregeling voor de niet-ingezetene dan de in die uitspraak onderzochte [MvT, Kamerstukken 11/1998/99, 26727, nr. 3, blz. 79-80 (aangehaald uit de memorie van Gielen, blz. 11)].

32 — Lenaerts, K., en Bernardeau, L., „L'encadrement communautaire de la fiscalité directe”, *Cahiers de droit européen*, nrs. 1 en 2, 2007, blz. 77-80.

76. De door Nederland verdedigde maximalistische toepassing van het arrest Schumacker zou bovendien tot perverse gevolgen leiden. De onderhavige zaak is daar een bewijs van. Ook kan niet worden aanvaard dat een land, door te voorzien in fiscale keuzeregelingen voor niet-ingezetenen, vrijelijk tot allerlei opportuun geachte discriminaties kan overgaan, aannemende dat de loutere keuze de ongelijke behandeling neutraliseert. Wanneer het Hof de stelling van de Nederlandse regering aanvaardde, zouden voorzieningen moeten worden getroffen om de uitbreiding van de voor niet-ingezetenen gesignaleerde discriminaties in te dammen en tot een scherp afgebakende omvang te beperken. Omdat dit soort garanties niet goed te geven is, meen ik dat het litigieuze alternatief geen validerend effect heeft.

4. Slotoverweging

77. Ik wil deze conclusie niet afsluiten zonder erop te wijzen dat de keuzeregeling van artikel 2.5 van de wet inkomstenbelasting hier niet ter discussie staat. Niettegenstaande al hetgeen ik heb uiteengezet, moet in het oog gehouden worden dat de voorgaande overwegingen ter beoordeling van het neutraliserend effect van de keuzeregeling betrekking

hebben op een geconstateerde discriminatie van niet-ingezetenen.

78. Deze waarschuwing is geboden, aangezien het door Nederland gehanteerde stelsel duidelijke voordelen kent.³³ Volgens gezaghebbende auteurs kan het toekennen van de mogelijkheid aan belastingplichtigen om zowel in de woonstaat als in de bronstaat belasting te voldoen over al hun inkomsten, optimale gevolgen hebben, vooral in het kader van de transnationale belasting van natuurlijke personen.³⁴ In het licht van de verschillende in de lidstaten gehanteerde fiscale modellen bevat het Nederlandse stelsel positieve elementen waarop ik niet wil afdingen. De rechtmatigheid van dat model hoeft hier evenmin ter discussie te staan; het gaat hier enkel om de neutraliserende dimensie van dat systeem. Uitsluitend in die context blijkt artikel 2.5 van de wet inkomstenbelasting ontoereikend om de onrechtmatige discriminatie die niet-ingezetenen als Gielen ten deel valt, te rechtvaardigen.

33 — De hier onderzochte Nederlandse regeling voorziet in een ongeclausuleerde optie voor niet-ingezetenen zelfstandigen. Een aantal lidstaten heeft wel vergelijkbare keuzeregelingen ingevoerd, maar deze voorbehouden aan degenen die een hoog aandeel van hun inkomen verwerven in een ander land van de Gemeenschap dan hun woonland. Deze maatregel is door de Commissie aangemoedigd in haar aanbeveling 94/79/EG van 21 december 1993 betreffende belastingen op bepaalde inkomsten die door niet-ingezetenen verworven zijn in een andere lidstaat dan die waarvan zij ingezetene zijn (PB 1994, L 39, blz. 22), waarin zij aangeeft dat een niet-ingezetene belastingplichtige zou moeten kunnen kiezen voor de ingezetenenregeling wanneer hij meer dan 75 % van zijn inkomen verwerft in de bronstaat.

34 — Terra, B.J.M., en Wattel, P.J., *European Tax Law*, 4e dr., uitg. Kluwer, Deventer, 2005, blz. 80-82.

VI — Conclusie

79. Op grond van hetgeen ik hiervoor heb uiteengezet geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van de Hoge Raad als volgt te beantwoorden:

„Artikel 43 EG moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling die leidt tot discriminatie van niet-ingezetten zelfstandigen, ook indien de buitenlandse belastingplichtige de mogelijkheid heeft gehad ervoor te kiezen behandeld te worden als een binnenlandse belastingplichtige, maar van die mogelijkheid geen gebruik heeft gemaakt.”