



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

18 juni 2015*

„Prejudiciële verwijzing — Vrij verkeer van werknemers — Belastingwetgeving —
Inkomstenbelasting — Op het grondgebied van een lidstaat verworven inkomsten — Niet-ingezeten
werknemer — Belastingheffing in de werkstaat — Voorwaarden”

In zaak C-9/14,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door
Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 13 december 2013, ingekomen bij het Hof op 13 januari
2014, in de procedure

Staatssecretaris van Financiën

tegen

D. G. Kieback,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta, kamerpresident, J.-C. Bonichot (rapporteur), A. Arabadjiev,
J. L. da Cruz Vilaça en C. Lycourgos, rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- D. G. Kieback, vertegenwoordigd door S. Douma, G. Boulogne en N. Schipper, belastingadviseurs,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door M. Bulterman en B. Koopman als gemachtigden,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,
- de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes, M. Rebelo en J. Martins da Silva als gemachtigden,

* Procestaal: Nederlands.

— de Zweedse regering, vertegenwoordigd door A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, L. Swedenborg, E. Karlsson en K. Sparrman als gemachtigden,
— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Cordewener en W. Roels als gemachtigden,
gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 5 maart 2015,
het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 39 EG (thans artikel 45 VWEU).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Staatssecretaris van Financiën en D. G. Kieback over de weigering van de Nederlandse belastingdienst om de lasten die gedurende het tijdvak van 1 januari tot en met 31 maart 2005, waarin Kieback in Nederland werkzaam was in loondienst, werden gedragen in verband met de terugbetaling van een door een hypotheek gegarandeerde lening die was afgesloten voor de verwerving van een in Duitsland gelegen eigen woning, in aftrek te brengen op de door de betrokkene in ditzelfde tijdvak verworven inkomsten.

Toepasselijke bepalingen

- 3 In Nederland bepaalt artikel 2.3 van de Wet Inkomstenbelasting 2001 (hierna: „wet van 2001”):
„De inkomstenbelasting wordt geheven over het door de belastingplichtige in het kalenderjaar genoten:
 - a) belastbare inkomen uit werk en woning;
 - b) belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang, en
 - c) belastbare inkomen uit sparen en beleggen.”
- 4 Artikel 2.4 van de wet van 2001 luidt:
„1. Het belastbare inkomen uit werk en woning wordt bepaald:
 - a) voor binnenlandse belastingplichtigen: volgens de regels van hoofdstuk 3;
 - b) voor buitenlandse belastingplichtigen: volgens de regels van de afdelingen 7.2 [...]”
- 5 In artikel 2.5 van de wet van 2001 wordt bepaald:
„1. 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. [...]
[...]

- 6 Krachtens artikel 3.120, lid 1, van de wet van 2001 heeft een ingezetene van Nederland het recht om „negatieve inkomsten” uit een in Nederland gelegen eigen woning af te trekken.
- 7 Volgens artikel 7.1, onder a), van de wet van 2001 wordt de belasting geheven over het in het kalenderjaar genoten belastbare inkomen uit werk en woning in Nederland.
- 8 Krachtens artikel 7.2, lid 2, onder b) en f), van de wet van 2001 maken van het belastbare inkomen uit werk en woning deel uit: het belastbaar loon ter zake van het in Nederland verrichten of hebben verricht van arbeid en, in voorkomend geval, de belastbare inkomsten uit eigen woning in Nederland.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen.

- 9 Kieback is Duits onderdaan. In het tijdvak van 1 januari 2005 tot en met 31 maart 2005, op welke datum hij is vertrokken om een beroepsactiviteit uit te oefenen in de Verenigde Staten, was Kieback werkzaam in Nederland, doch woonachtig in Duitsland, waar hij een eigen woning bezat.
- 10 Indien hij zijn baan in Nederland gedurende het gehele jaar 2005 had aangehouden, dan had hij, hoewel hij niet woonachtig was in die lidstaat, de aan zijn woning verbonden „negatieve inkomsten” die voortvloeiden uit de lasten van de lening die hij was aangegaan voor de verwerving van deze woning, kunnen aftrekken van het belastbare inkomen over dat jaar uit zijn beroepsactiviteit, mits hij in dat jaar het belangrijkste deel van zijn inkomen in diezelfde lidstaat had verworven.
- 11 Aangezien de Nederlandse belastingdienst had vastgesteld dat Kieback in 2005 het belangrijkste deel van zijn inkomen in de Verenigde Staten had verworven, heeft hij van betrokkene belasting geheven over het in dat jaar in Nederland verworven inkomen zonder rekening te houden met de „negatieve inkomsten” uit diens woning.
- 12 Nadat zijn tot de belastingdienst gerichte klacht was afgewezen, heeft Kieback het geding voor de Rechtbank te Breda gebracht, die zijn verzoek toewees. Op 23 maart 2012 heeft het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch in hoger beroep de in eerste aanleg gegeven beslissing bevestigd.
- 13 De Staatssecretaris van Financiën heeft beroep in cassatie ingesteld bij de verwijzende rechter, met het betoog dat, overeenkomstig de rechtspraak van het Hof, de toekenning aan een niet-ingezetene van fiscale voordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie, op gelijke voet als aan ingezetenen, slechts geboden is indien ten minste 90 % van het wereldinkomen van de betrokkene in zijn werkstaat aan belasting is onderworpen, en dat deze norm in de deze staat moet worden getoetst op jaarbasis.
- 14 De verwijzende rechter vraagt zich af of, in een geval als in het hoofdgeding, voor de beantwoording van de vraag of de belastingplichtige zijn gehele of nagenoeg gehele belastbare inkomen heeft verworven in de werkstaat, niet de situatie die gedurende het gehele belastingjaar bestaat van belang is, maar slechts die gedurende de periode waarin belanghebbende in een lidstaat, in casu de Bondsrepubliek Duitsland, woont, en in een andere lidstaat, te weten het Koninkrijk der Nederlanden, werkt. Hoewel deze benadering hem het meest logisch lijkt, heeft de verwijzende rechter evenwel twijfels, gelet op Aanbeveling 94/79/EG van de Commissie van 21 december 1993 betreffende de belastingen op bepaalde inkomsten die door niet-ingezetenen verworven zijn in een andere lidstaat dan waarvan zij ingezetene zijn (PB 1994, L 39, blz. 22), die, volgens artikel 2, lid 2, ervan, aanknoopt bij het totale belastbare inkomen in het kalenderjaar.

15 In deze omstandigheden heeft de Hoge Raad der Nederlanden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- „1) Moet artikel 39 EG aldus worden uitgelegd dat de lidstaat waar een belastingplichtige werkzaamheden in loondienst uitoefent, bij de heffing van inkomstenbelasting rekening dient te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokkene in een geval waarin [...] deze belastingplichtige slechts gedurende een deel van het belastingjaar in die lidstaat heeft gewerkt terwijl hij toen in een andere lidstaat woonde, [...] hij zijn inkomen gedurende die periode geheel of nagenoeg geheel heeft verworven in die werkstaat, [...] hij in de loop van het betrokken jaar is gaan wonen en werken in een andere staat, en [...] hij over het gehele belastingjaar beschouwd zijn inkomen niet geheel of nagenoeg geheel in de eerstbedoelde werkstaat heeft verworven?
- 2) Maakt het voor het antwoord op de eerste vraag verschil of de staat waar de werknemer in de loop van het belastingjaar is gaan wonen en werken al dan niet een lidstaat van de Europese Unie is?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

- 16 Met zijn vragen, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 39, lid 2, EG aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat een lidstaat bij de heffing van inkomstenbelasting van een niet-ingezeten werknemer die zijn beroepsactiviteiten gedurende een deel van het betrokken jaar in deze lidstaat heeft uitgeoefend en deze activiteiten vervolgens in een ander land is gaan uitoefenen, weigert om aan deze werknemer, rekening houdend met diens persoonlijke en gezinsomstandigheden, een fiscaal voordeel toe te kennen, op de grond dat, hoewel hij zijn gehele of nagenoeg gehele belastbare inkomen over dit tijdvak in deze lidstaat heeft verworven, dit inkomen niet het belangrijkste deel van zijn belastbaar inkomen vormt over dat gehele jaar. Hij vraagt zich voorts af of de omstandigheid dat deze werknemer zijn beroepsactiviteiten vervolgens is gaan uitoefenen in een derde staat, niet zijnde een andere lidstaat van de Unie, van invloed kan zijn op deze uitlegging.
- 17 Vooraf dient te worden gepreciseerd, ten eerste, dat de verwijzende rechter deze vragen stelt in een situatie waarin vaststaat dat – anders dan in de situatie van een niet-ingezetene, zoals Kieback – een in Nederland woonachtige belastingplichtige de mogelijkheid heeft om de negatieve inkomsten uit een hem toebehorende, in Nederland gelegen, eigen woning in aanmerking te doen nemen, zelfs indien hij, na in de loop van dat jaar in een ander land te zijn gaan wonen, niet zijn gehele of nagenoeg gehele belastbare jaarinkomen heeft verworven in Nederland.
- 18 Het staat derhalve vast dat in casu de behandeling die krachtens het toepasselijke nationale recht ten deel valt aan niet-ingezeten werknemers, minder gunstig is dan die welke ingezetene belastingplichtigen genieten.
- 19 Ten tweede wordt niet betwist dat de inaanmerkingneming van de „negatieve inkomsten” uit een in de woonlidstaat van de betrokken belastingplichtige gelegen onroerend goed, zoals de advocaat-generaal opmerkt in punt 29 van haar conclusie, een fiscaal voordeel in verband met de persoonlijke situatie van de betrokkene vormt dat relevant is voor de beoordeling van diens algehele fiscale draagkracht (zie in die zin arresten Lakebrink en Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punt 34, en Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, punten 65-67).
- 20 Binnen deze context zij eraan herinnerd dat, wat de op grond van het betrokken nationale recht aan niet-ingezetenen ten deel vallende, minder gunstige behandeling betreft, het vrij verkeer van werknemers overeenkomstig artikel 39, lid 2, EG, de afschaffing inhoudt van elke discriminatie op grond van nationaliteit tussen de werknemers der lidstaten, wat betreft de werkgelegenheid, de beloning en de overige arbeidsvoorwaarden. Het Hof heeft inzonderheid geoordeeld dat het beginsel van gelijke behandeling op het gebied van de beloning zou worden uitgehold, wanneer daaraan

afbreuk kon worden gedaan door discriminerende nationale bepalingen inzake inkomstenbelasting (zie met name arresten Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punt 23, en Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, punt 22).

- 21 Er is evenwel slechts sprake van discriminatie wanneer verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties of wanneer dezelfde regel wordt toegepast op verschillende situaties (zie met name arresten Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punt 30, en Talotta, C-383/05, EU:C:2007:181, punt 18).
- 22 Bij directe belastingen bevinden ingezetenen en niet-ingezetenen zich in de regel niet in vergelijkbare situaties, aangezien het inkomen dat een niet-ingezetene op het grondgebied van een lidstaat verwerft, meestal slechts een deel is van zijn totale inkomen, waarvan het zwaartepunt is geconcentreerd op de plaats waar hij woont, en de persoonlijke draagkracht van de niet-ingezetene, die wordt gevormd door zijn totale inkomen en zijn persoonlijke en gezinssituatie, gemakkelijker kan worden beoordeeld op de plaats waar hij het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft. Deze plaats is in het algemeen zijn gebruikelijke woonplaats (zie met name arresten Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punten 31 en 32, en Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punt 25).
- 23 Bijgevolg heeft het Hof in punt 34 van het arrest Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) geoordeeld dat wanneer een lidstaat een niet-ingezetene niet in aanmerking laat komen voor bepaalde belastingvoordelen die hij aan de ingezetene verleent, dat in de regel niet discriminerend is, rekening houdend met de objectieve verschillen tussen de situatie van ingezetenen en niet-ingezetenen, zowel wat de inkomstenbron als wat de persoonlijke draagkracht of de persoonlijke en gezinssituatie betreft (zie ook arrest Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punt 26).
- 24 Van een discriminatie in de zin van het EG-Verdrag tussen ingezetenen en niet-ingezetenen kan slechts sprake zijn indien, ongeacht het feit dat de twee categorieën belastingplichtigen in verschillende lidstaten verblijven, wordt vastgesteld dat zij zich, gelet op het doel en de inhoud van de betrokken nationale bepalingen, in een vergelijkbare situatie bevinden (zie arrest Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, punt 26).
- 25 Dat is met name het geval wanneer een niet-ingezeten belastingplichtige geen inkomsten van betekenis in zijn woonstaat verwerft en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen verwerft uit een in de werklidstaat uitgeoefende activiteit, zodat de woonlidstaat hem niet de voordelen kan toekennen die ontstaan wanneer met zijn persoonlijke en gezinssituatie rekening wordt gehouden (zie met name arresten Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punt 36; Lakebrink en Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punt 30, en Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, punt 61).
- 26 In een dergelijk geval is de discriminatie gelegen in het feit dat in de woonlidstaat noch in de werklidstaat rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van een niet-ingezetene die het grootste deel van zijn inkomen en nagenoeg zijn volledige gezinsinkomen verwerft in een andere lidstaat dan zijn woonstaat (arresten Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punt 38; Lakebrink en Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punt 31, en Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, punt 62).
- 27 In punt 34 van het arrest Lakebrink en Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452) heeft het Hof gepreciseerd dat de in het arrest Schumacker geformuleerde rechtspraak zich uitstrekt tot alle belastingvoordelen die verband houden met de fiscale draagkracht van een niet-ingezetene en die in de woonlidstaat noch in de werklidstaat worden verleend (arrest Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, punt 63).
- 28 Bij dergelijke fiscale voordelen, die samenhangen met de draagkracht van de betrokken belastingplichtige, volstaat de enkele omstandigheid dat een niet-ingezetene in de werkstaat inkomsten heeft verworven onder dezelfde voorwaarden als een ingezetene van die staat niet om zijn situatie

objectief vergelijkbaar te maken met die van deze ingezetene. Om een dergelijke objectieve vergelijkbaarheid te kunnen vaststellen, is tevens vereist dat de woonlidstaat, vanwege het feit dat deze niet-ingezetene het belangrijkste deel van zijn inkomen in de werklidstaat heeft verworven, niet in staat is om hem de voordelen toe te kennen die voortvloeien uit de inaanmerkingneming van zijn gehele inkomen en van zijn persoonlijke en gezinssituatie.

- 29 Wanneer de niet-ingezetene in de loop van het jaar vertrekt om zijn beroepsactiviteit in een ander land te gaan uitoefenen, rechtvaardigt niets het standpunt dat de woonstaat enkel en alleen op grond van dat feit niet in staat zal zijn om het gehele inkomen en de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokkene in aanmerking te nemen. Daar bovendien de betrokkene na dat vertrek achtereenvolgens of zelfs gelijktijdig in verschillende landen tewerkgesteld kan zijn geweest en het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen in een van deze landen heeft kunnen vestigen, kan de staat waar hij zijn beroepsactiviteit vóór dit vertrek uitoefende niet worden vermoed deze situatie gemakkelijker te kunnen beoordelen dan de staat, of in voorkomend geval de staten, waar hij na dat vertrek woonachtig is.
- 30 Dit zou slechts anders zijn, indien zou blijken dat de betrokkene in een jaar het belangrijkste deel van zijn inkomen en nagenoeg zijn volledige gezinsinkomen heeft verworven in de werkstaat, die hij in de loop van dat jaar heeft verlaten, aangezien deze staat dan in de beste positie zou verkeren om hem de voordelen toe te kennen die voortvloeien uit de inaanmerkingneming van zijn gehele inkomen en zijn persoonlijke en gezinssituatie.
- 31 Om vast te stellen of dit het geval is, dient alle informatie voorhanden te zijn die nodig is om de algehele fiscale draagkracht van een belastingplichtige te beoordelen, rekening houdend met de bron van zijn inkomen en zijn persoonlijke en gezinssituatie. Wil een dergelijke beoordeling in dit opzicht voldoende relevant zijn, dan moet de in aanmerking te nemen situatie betrekking hebben op het gehele betrokken belastingjaar, aangezien dit tijdvak in het algemeen wordt verondersteld het tijdvak te zijn dat in het merendeel van de lidstaten wordt gebruikt voor de vaststelling van de inkomstenbelasting, hetgeen overigens ook in Nederland het geval is.
- 32 Dit dient dus met name ook te gelden wanneer moet worden vastgesteld welk aandeel – binnen het geheel van de door de betrokkene verworven gezinsinkomsten – de inkomsten uitmaken die hij heeft verworven in de werkstaat vóórdat hij zijn beroepsactiviteit is gaan uitoefenen in een ander land.
- 33 Een dergelijke logica lijkt trouwens de boventoon te hebben gehad bij de vaststelling van aanbeveling 94/79, waarvan artikel 2, lid 2, bepaalt dat de lidstaten de inkomsten van niet-ingezetenen natuurlijke personen niet zwaarder mogen belasten dan die van ingezetenen, wanneer de inkomsten die belastbaar zijn in de lidstaat waarvan de natuurlijke persoon niet-ingezetene is, minstens 75 % van het totale belastbare inkomen van deze persoon in het belastingjaar bedragen.
- 34 Hieruit volgt dat een niet-ingezetene belastingplichtige die niet zijn totale inkomen of nagenoeg het volledige gezinsinkomen dat hij in de loop van het betrokken jaar heeft genoten, in de werkstaat heeft verworven, zich niet bevindt in een situatie die vergelijkbaar is met die van ingezetenen van deze staat, opdat met het oog op de belastingheffing in die staat over zijn inkomen, rekening wordt gehouden met zijn fiscale draagkracht. De lidstaat waarin de belastingplichtige in de loop van het gehele betrokken jaar slechts een gedeelte van zijn belastbare inkomen heeft verworven, is derhalve niet gehouden om hem de voordelen toe te kennen die hij aan zijn eigen ingezetenen toekent.
- 35 Aan deze conclusie kan niet worden afgedaan door de omstandigheid dat de betrokkene zijn baan in een lidstaat heeft opgegeven om zijn beroepsactiviteit niet in een andere lidstaat, maar in een derde staat te gaan uitoefenen. De uitlegging van artikel 39, lid 2, EG met betrekking tot de bij deze bepaling ingevoerde verplichting om een werknemer die een beroepsactiviteit uitoefent in een andere lidstaat dan de lidstaat waar hij woont, niet discriminerend te behandelen, geldt immers voor elke

lidstaat. Dit geldt in een situatie als in het hoofdgeding ook voor de lidstaat waarin de werknemer, hoewel hij woonachtig is in een andere lidstaat, zijn beroepsactiviteit heeft uitgeoefend alvorens deze in een andere staat te gaan uitoefenen, ondanks dat deze laatste geen lidstaat maar een derde staat is.

- ³⁶ Gelet op het voorgaande, moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat artikel 39, lid 2, EG aldus moet worden uitgelegd dat het zich er niet tegen verzet dat een lidstaat bij de heffing van inkomstenbelasting van een niet-ingezeten werknemer die zijn beroepsactiviteiten gedurende een deel van het jaar in deze lidstaat heeft uitgeoefend, weigert om aan deze werknemer, rekening houdend met diens persoonlijke en gezinsomstandigheden, een fiscaal voordeel toe te kennen, op de grond dat, hoewel hij zijn gehele of nagenoeg gehele belastbare inkomen over dit tijdvak in deze lidstaat heeft verworven, dit inkomen niet het belangrijkste deel van zijn belastbaar inkomen vormt over het betrokken jaar. De omstandigheid dat deze werknemer is vertrokken om zijn beroepsactiviteit te gaan uitoefenen in een derde staat, en niet in een andere lidstaat van de Unie, is niet van invloed op deze uitlegging.

Kosten

- ³⁷ Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tweede kamer) verklaart voor recht:

Artikel 39, lid 2, EG moet aldus worden uitgelegd dat het zich er niet tegen verzet dat een lidstaat bij de heffing van inkomstenbelasting van een niet-ingezeten werknemer die zijn beroepsactiviteiten gedurende een deel van het jaar in deze lidstaat heeft uitgeoefend, weigert om aan deze werknemer, rekening houdend met diens persoonlijke en gezinsomstandigheden, een fiscaal voordeel toe te kennen, op de grond dat, hoewel hij zijn gehele of nagenoeg gehele belastbare inkomen over dit tijdvak in deze lidstaat heeft verworven, dit inkomen niet het belangrijkste deel van zijn belastbaar inkomen vormt over het betrokken jaar. De omstandigheid dat deze werknemer is vertrokken om zijn beroepsactiviteit te gaan uitoefenen in een derde staat, en niet in een andere lidstaat van de Unie, is niet van invloed op deze uitlegging.

ondertekeningen