

Over het keuzerecht, Europeesrechtelijke ontwikkelingen en de grensambtenarendoctrine

1. Inleiding

In deze bijdrage wordt ingegaan op een aantal Europeesrechtelijke en belastingverdragsrechtelijke aspecten van het keuzerecht van art. 2.5 van de Wet Inkomstenbelasting 2001 (hierna "Wet IB 2001").¹ Terzake wordt onder meer aandacht besteed aan de achtergrond van het keuzerecht die mede is ingegeven invulling te geven aan de jurisprudentie van het HvJ te Luxemburg. Echter, enerzijds roept dit keuzerecht vraagtekens vanuit Europeesrechtelijk perspectief op omdat het een aantal elementen bevat dat op zijn beurt weer tot mogelijke strijdigheid leidt met het door het VwEU² gewaarborgde vrije verkeer van werknemers (art. 45 VwEU) en de vrijheid van vestiging (art. 49 VwEU). Anderzijds, is een aantal ontwikkelingen te onderkennen in de jurisprudentie van het HvJ dat repercussies zou moeten hebben voor het keuzerecht (onderdeel 2). Daarna wordt stilgestaan bij de relatie van het keuzerecht met de door Nederlands gesloten belastingverdragen en met name met de terzake gewezen jurisprudentie van de Hoge Raad (onderdeel 3). Deze bijdrage wordt besloten met een conclusie (onderdeel 4).

2. Europeesrechtelijke achtergrond en ontwikkelingen

Op basis van het keuzerecht van art. 2.5 Wet IB 2001 kunnen bepaalde buitenlandse belastingplichtigen, waaronder inwoners van de Europese Unie, opteren voor een behandeling als binnenlandse belastingplichtigen.³ De achtergrond van dit keuzerecht is invulling te geven aan het Schumacker-arrest van het HvJ.⁴ In dit arrest heeft het HvJ bepaald dat binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen in beginsel geen gelijke gevallen zijn doch dat een buitenlandse belastingplichtige wat betreft zijn persoonlijke tegemoetkomingen en tegemoetkomingen uit hoofde van de samenstelling van zijn gezin⁵ aanspraak kan maken op dezelfde behandeling als een binnenlandse belastingplichtige indien hij zijn gehele of nagenoeg gehele inkomen uit de werkstaat of bronstaat verwerft, met als gevolg dat hij in de woonstaat onvoldoende inkomen geniet om aldaar aan een belastingheffing te worden onderworpen waarbij rekening kan worden gehouden met zijn persoonlijke en gezinssituatie.⁶ Het keuzerecht van art. 2.5 gaat verder dan waartoe het Schumacker-arrest noopt aangezien een kwalificerende niet-inwoner



Prof. mr. F.P.G. Pötgens

Op basis van het keuzerecht van art. 2.5 Wet IB 2001 kunnen bepaalde buitenlandse belastingplichtigen, waaronder inwoners van de Europese Unie, opteren voor een behandeling als binnenlandse belastingplichtigen. De achtergrond van dit keuzerecht is invulling te geven aan het Schumacker-arrest van het HvJ.

* Hoogleraar Internationaal en Europees Belastingrecht aan de Vrije Universiteit Amsterdam.

¹ Zie ook F.P.G. Pötgens, Het vijfde wiel aan de wagen – Over de rol van belastingverdragen tijdens het fiscale wetgevingsproces (rede uitgesproken bij aanvaarding van het ambt van Hoogleraar Internationaal en Europees Belastingrecht aan de Vrije Universiteit Amsterdam op 20 maart 2009), Kluwer, 2009, blz. 15 v/m 17.

² Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

van Nederland ook kan opteren voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige indien hij slechts een beperkt deel van zijn inkomen in Nederland verdient en niet voldoet aan de door het Schumacker-arrest gestelde inkomensgrens ("het gehele of nagenoeg gehele inkomen").⁷ Het "genereuze karakter" van deze regeling is nog verstrekt door het De Groot-arrest van het HvJ⁸ waardoor de buitenlandse belastingplichtige in zijn woonland op 100% van bepaalde persoonlijke tegemoetkomingen aanspraak zou kunnen maken (in het De Groot-arrest betrof het de aftrek van alimentatie) en daarnaast, door te opteren voor binnenlandse belastingplicht, een deel van deze aftrek (d.w.z. naar rato van het effectief in Nederland te belasten inkomen) ook nog in Nederland zou kunnen vergelden.⁹ Dit is voor

de wetgever tot op heden geen aanleiding geweest het keuzerecht van art. 2.5 aan te passen.¹⁰

Er dient evenwel in ogenschouw te worden gehouden dat daarenboven bij een aantal elementen van het keuzerecht vraagtekens kan worden gezet vanuit Europeesrechtelijk perspectief, zoals, bijvoorbeeld, de gevolgen die zijn verbonden aan het niet langer uitbrengen van de keuze voor een behandeling als een binnenlandse belastingplichtige (art. 2.5, lid 3, Wet IB 2001¹¹) en de afwijkende voorkomingstechniek die wordt gehanteerd voor de kiezende buitenlandse belastingplichtige in vergelijking met een binnenlandse belastingplichtige¹².

Dit is voor de wetgever tot op heden geen aanleiding geweest het keuzerecht van art. 2.5 aan te passen.

¹ Blijkens art. 2.5, lid 1, Wet IB 2001 kan de keuze worden uitgebracht, althans wat betreft de buitenlandse belastingplichtigen, indien zij inwoner zijn 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. Volgens art. 3 Uitvoeringsregeling Inkomstenbelasting 2001 gaat het hierbij om alle mogendheden waarmee Nederland een regeling ter voorkoming van dubbele belasting is overeengekomen met uitzondering van Zwitserland. Het huidige verdrag met Zwitserland (1951) voorziet niet in uitwisseling van informatie waardoor een inwoner van Zwitserland niet kan opteren voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige ingevolge art. 2.5 Wet IB 2001. Op 26 februari 2010 hebben Nederland en Zwitserland een nieuw belastingverdrag ondertekend dat in art. 26 een bepaling bevat die wel voorziet in uitwisseling van informatie (zie voor een bespreking van dit verdrag, M. kleine Kalvenhaar, Het nieuwe Verdrag Nederland-Zwitserland in vogelvlucht, WFR 2010, blz. 623 e.v.). Dientengevolge, zal een inwoner van Zwitserland de betreffende optie voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige wel kunnen uitbrengen indien het nieuwe verdrag in werking is getreden. Overigens kan een inwoner van de Nederlandse Antillen de keuze voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige op basis van art. 2.5 Wet IB 2001 eveneens maken aangezien de Nederlandse Antillen als een afzonderlijke mogendheid worden aangemerkt voor doeleinden van de Wet IB 2001 (art. 1.6) en bovendien kan de Belastingregeling voor het Koninkrijk (hierna "BRK") als een regeling ter voorkoming van dubbele belasting worden beschouwd die daarenboven voorziet in de uitwisseling van inlichtingen (art. 37 BRK).

⁴ HvJ, 14 februari 1995, zaak C-279/93, Schumacker. Zie ook MvT, Kamerstukken II, 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 79-80.

⁵ De hypotheekrente die een buitenlandse belastingplichtige van Nederland (het ging eigenlijk om een beperkt binnenlandse belastingplichtige doch door de wijze waarop de Hoge Raad in zijn prejudiciële vragen de positie van Renneberg presenteerde, vatte het HvJ hem op als een buitenlandse belastingplichtige; vergelijk ook F.P.G. Pötgens en W.W. Geursen, Renneberg: Is Mortgage Interest Paid on an Owner-Occupied Dwelling in Belgium Deductible from Netherlands-Source Employment Income?, European Taxation, 2007, nr. 11, blz. 500-502 en G.T.K. Meussen, Renneberg: ECJ Unjustifiably Expands Schumacker Doctrine to Losses from Financing of Personal Dwelling, European Taxation, 2009, nr. 4, blz. 188) betaalt op een niet in Nederland gelegen eigen woning, is volgens het HvJ eveneens aan te merken als een persoonlijke tegemoetkoming of een tegemoetkoming uit hoofde van de samenstelling van het gezin; zie HvJ, 16 oktober 2008, zaak C-527/06, Renneberg. Hierop was al een allusie gemaakt in HvJ, 18 juli 2007, zaak C-182/06, Lakebrink. Overigens kunnen de nodige vraagtekens worden gezet bij de kwalificatie van de hypotheekrente die het HvJ in casu volgt. De Hoge Raad had in zijn prejudiciële vragen aangegeven dat de hypotheekrenteaftrek op de eigen woning niet als een persoonlijke tegemoetkoming of een tegemoetkoming uit hoofde van de samenstelling van het gezin in de zin van de Schumacker-doctrine kon worden aangemerkt omdat hij betrekking had op het object (de eigen woning en het daaruit genoten inkomen); zie ook D. Weber, aantekening bij HvJ, 16 oktober 2008, zaak C-527/06, Renneberg, H&I 2008/2.4, blz. 29; E.C.C.M. Kemmeren, Renneberg Endangers the Double Tax Convention System or Can a Second Round Bring Recovery?, EC Tax Review, 2009, nr. 1, blz. 7 en Meussen, t.a.p., blz. 186. Zie voor een uitgebreide bespreking van het Renneberg-arrest, M.G.H. Schaper, De zaak Renneberg: return to sender?, MBB, 2009, nr. 2, blz. 51-70.

⁶ Het gaat in dezen overigens om het gezinsinkomen zodat ook het inkomen dat de partner van de buitenlandse belastingplichtige verwerft in de beschouwing moet worden betrokken; zie HvJ, 14 september 1999, zaak C-391/97, Gschwind.

⁷ MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26727, nr. 3, blz. 79 en Kamerstukken II 2000/01, 27466 A, blz. 13-14 (Advies van de Raad van State en nader rapport)

⁸ HvJ, 12 december 2002, zaak C-385/00, De Groot.

⁹ Hierbij wordt er van uitgegaan dat de betreffende belastingplichtige zijn totale inkomen niet geheel of nagenoeg geheel uit Nederland verwerft.

¹⁰ H. de Vries, Wijziging van keuzeregeling art. 2.5 Wet IB 2001 hard nodig!, WFR 2009, blz. 996 e.v. (onderdeel 3.1.2) is van mening dat het feit dat de regels voor voorkoming van dubbele belasting voor de opterende buitenlandse belastingplichtige niet zijn aangepast aan het De Groot-arrest anders dan voor reguliere binnenlandse belastingplichtigen, strijdigheid zou opleveren met dit arrest. Het is evenwel de vraag of Nederland inderdaad het De Groot-arrest onverkort moet toepassen op een opterende buitenlandse belastingplichtige.

¹¹ Vergelijk E.C.C.M. Kemmeren, Inwonersbehandeling in de Wet IB 2001, in Vijf jaar Wet IB 2001 (red. A.C. Rijkers en H. Vording), Kluwer, 2006, blz. 277-279, alsmede B. Opmeer, Zwaar weer voor de keuzeregeling voor binnenlandse belastingplicht?, MBB, 2009, nr. 2, blz. 83 en 84 en De Vries, t.a.p., onderdeel 3.3.

¹² Bij de berekening van de voorkoming van dubbele belasting geldt voor de kiezende buitenlandse belastingplichtige de "overall methode", terwijl voor een reguliere binnenlandse belastingplichtige in dit verband de "per country methode" wordt toegepast; Kemmeren, Inwonersbehandeling in de Wet IB 2001, t.a.p., blz. 269-271; Opmeer, t.a.p., blz. 84 en De Vries, t.a.p., onderdeel 3.1.2.

De Hoge Raad had aan het HvJ gevraagd of de mogelijkheid dat geopteerd kan worden voor een behandeling als binnenlandse belastingplichtige voldoende effectief werkt en daarmee een kennelijke strijd met het VwEU kan opheffen.¹³ Het HvJ heeft deze vraag inmiddels ontkennend beantwoord in het Gielen-arrest.¹⁴ Alvorens op de betekenis van het Gielen-arrest in te gaan voor art. 2.5 Wet IB 2001, dient dit arrest in een breder kader te worden geplaatst en moet het met name afgezet worden tegen het eerder genoemde Schumacker-arrest en het Renneberg-arrest. Gielen woonde in Duitsland en exploiteerde als ondernemer een glastuinbouwbedrijf in zowel Nederland als Duitsland. In Nederland oefende hij zijn onderneming uit met behulp van een in Nederland gelegen vaste inrichting (hij was derhalve buitenlands belastingplichtig op basis van art. 2.1, lid 1, onderdeel b, juncto art. 2.1, lid 2 juncto art. 7.2, lid 2, onderdeel a, Wet IB 2001). Nederland werd niet belemmerd in zijn heffingsmogelijkheden naar nationaal recht omdat het heffingsrecht terzake ingevolge het belastingverdrag met Duitsland was toegewezen aan Nederland (art. 4 van dat verdrag)¹⁵. Gielen claimde de zelfstandigenaftrek met betrekking tot zijn Nederlandse onderneming (art. 3.76 juncto art. 3.6 Wet IB 2001). Deze aftrek werd Gielen geweigerd aangezien hij ten aanzien van het Nederlandse deel van zijn onderneming niet aan het urencriterium voldeed (1225 uur). De zelfstandigenaftrek is een geobjectieerde tegemoetkoming¹⁶ en verschilt in zoverre van de persoonlijke tegemoetkomingen en tegemoetkomingen uit hoofde van de samenstelling van het gezin die aan de orde waren in de arresten Schumacker en Renneberg. De gezinsinkomensgrens die in deze arresten wordt gehanteerd, was derhalve niet van belang voor de vraag of Gielen in aanmerking kwam voor de zelfstandigenaftrek en was derhalve evenmin bepalend voor de vraag of sprake was van een discriminatie naar nationaliteit op grond van art. 49 VwEU (vrijheid van vestiging). Als een dergelijke discriminatie kan worden vastgesteld en daarvoor geen rechtvaardigingsgrond kan worden aangedragen, dan kan Gielen aanspraak maken op de zelfstandigenaftrek evenals een binnenlandse belastingplichtige (waarbij een binnenlandse belastingplichtige voor de zelfstandigenaftrek zowel de Nederlandse als de buitenlandse uren mocht meerekenen). Gezien het verschil in behandeling tussen binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen, kwam het HvJ in dezen dan ook tot de conclusie dat er sprake was van een ongerechtvaardigde schending van de vrijheid van vestiging (art. 49 VwEU).¹⁷

Zoals hiervoor is opgemerkt, is het HvJ van mening dat deze discriminatie niet wordt weggenomen of wordt geneutraliseerd doordat Gielen de betreffende zelfstandigenaftrek voor zijn Nederlandse ondernemingsdeel wel had kunnen claimen indien hij had geopteerd voor een behandeling als binnenlandse belastingplichtige op de voet van art. 2.5 Wet IB 2001. Art. 49 VwEU impliceert dat op de vrijheid van vestiging rechtstreeks een beroep moet kunnen worden gedaan ingeval van een discriminerende maatregel en dat het discriminerende karakter daarvan dan ook onvoorwaardelijk moet worden weggenomen.¹⁸

Het Gielen-arrest geeft verdere voeding aan de stelling dat art. 2.5 Wet IB 2001 beter kan worden afgeschaft. De Minister van Financiën heeft in antwoord op Kamervragen aangegeven dat nog nader wordt bezien of het Gielen-arrest noopt tot aanpassing van art. 2.5 Wet IB 2001.¹⁹ Er lijkt evenwel voldoende aanleiding deze heroverweging uit te breiden tot een mogelijke afschaffing van art. 2.5 Wet IB 2001. Wat betreft de buitenlands belastingplichtige IB-ondernemer die inwoner is van een andere EU-lidstaat lijkt art. 2.5 Wet IB 2001 vooral een rol te vervullen indien hij de verliezen uit het niet-Nederlandse deel van zijn onderneming ten laste van zijn Nederlandse inkomen wenst te brengen. Ik neem hierbij aan dat een dergelijke grensoverschrijdende verliesverrekening niet mogelijk is met een beroep op art. 49 VwEU (vrijheid van vestiging). Een en ander is gebaseerd op de aanname dat het Renneberg-arrest niet zodanig moet worden opgevat dat het HvJ op basis daarvan grensoverschrijdende verliesverrekening zou toestaan. Dit volgt naar mijn mening reeds uit het feit dat het HvJ de hypotheekrenteaf trek op de in België gelegen eigen woning aanmerkt als een persoonlijke tegemoetkoming of een tegemoetkoming uit hoofde van de samenstelling van het gezin en daarmee schaarft onder de doctrine van het Schumacker-arrest. Dit laatste betekent dat Nederland een zodanige aftrek alleen in mindering hoeft toe te laten op het in Nederland te belasten inkomen van een buitenlandse belastingplichtige (eigenlijk was Renneberg een beperkt binnenlandse belastingplichtige maar de Hoge Raad heeft hem in zijn prejudiciële vragen als een buitenlandse belastingplichtige gepresenteerd) indien hij zijn gehele of nagenoeg gehele (gezins)inkomen in Nederland verdient. Dit zegt niets over het toestaan van een grensoverschrijdende verliescompensatie. Deze vaststelling zou overigens overeenkomen met de jurisprudentie van het HvJ zoals die voor de vennootschapsbelasting is geweest.²⁰

¹³ HR, 12 september 2008, BNB 2009/22.

¹⁴ HvJ, 18 maart 2010, zaak C-440/08, Gielen.

¹⁵ Art. 4 ziet op onroerende zaken. Art. 5 van het verdrag tussen Nederland en Duitsland behelst ondernemingswinst (inkomsten uit bedrijf). Art. 5, lid 1, bepaalt dat het betrekking heeft op ondernemingen 'op het gebied van handel, nijverheid of enige andere tak van niet-agrarisch bedrijf'. Art. 5 is derhalve niet van toepassing op agrarische bedrijven. Aannemende dat de activiteiten van Gielen classificeren als een agrarisch bedrijf, ressorteert het inkomen dat hij daaruit verwerft onder art. 4 van het betreffende verdrag (inkomsten uit onroerende zaken) in welk verband blijkens art. 4, lid 2, van dat verdrag onder dit artikel tevens inkomsten uit nevenbedrijven van land- en bosbouw classificeren.

¹⁶ Zie voor andere voorbeelden van geobjectieerde tegemoetkomingen, HvJ, 27 juni 1996, zaak C-107/94, Asscher; HvJ 12 juni 2003, C-234/01, Gerritse en HvJ, 6 juli 2006, zaak C-364/04, Conijn.

¹⁷ Zie rechtsoverweging 44 t/m 49 van HvJ, 18 maart 2010, zaak C-440/08, Gielen.

¹⁸ Zie rechtsoverweging 52 t/m 55 van HvJ, 18 maart 2010, zaak C-440/08, Gielen.

¹⁹ Minister van Financiën, 20 april 2010, nr. AFP2010/206, NTFR 2010/1020.

²⁰ Vergelijk, onder andere, HvJ, 25 februari 2010, zaak C-337/08, X Holding BV. Zie tevens aant. Redu te Vakstudie-Nieuws, V-N 2010/15.15.

Voor het overige is art. 2.5 Wet IB 2001 met name van belang voor het kunnen vergelden van persoonsgebonden aftrekposten indien niet voldaan wordt aan de door het Schumacker-arrest geformuleerde inkomensgrens (het gehele of nagenoeg gehele inkomen) en voor inwoners van kwalificerende verdragsstaten, niet zijnde EU-lidstaten. Het totale belang daarvan lijkt vrij gering zodat men zich kan afvragen of dit het instandhouden van een complexe regeling als art. 2.5 Wet IB 2001 kan rechtvaardigen.

3. Relatie met belastingverdragen

Het keuzerecht is echter ook vanuit een ander perspectief interessant omdat de vraag rijst of het wel in overeenstemming is met de door Nederland gesloten belastingverdragen gezien de jurisprudentie van de Hoge Raad en meer in het bijzonder HR, 12 maart 1980, BNB 1980/170 ("grensambtenaren"-arrest) en HR, 17 februari 1993, BNB 1994/163. De optie heeft immers tot gevolg dat de kiezende buitenlandse belastingplichtige wordt behandeld als ware hij een binnenlandse belastingplichtige. Hierdoor wordt hij belast over zijn wereldinkomen in Nederland waarbij hij aanspraak kan maken op voorkoming van dubbele belasting in box 1 via de vrijstellingsmethode voor die bestanddelen van zijn inkomen waarover Nederland niet kan heffen ingevolge de regels voor de buitenlandse belastingplicht (afdeling 7.2 Wet IB 2001) of waarover Nederland op basis van een belastingverdrag geen heffingsrecht of slechts een heffingsrecht tegen een beperkt tarief heeft.²¹ In dit kader maakt Nederland het zogenaamde progressie- of, beter, in navolging van Bender en Van Raad, grondslagvoorbewoud²² hetgeen niet in overeenstemming lijkt met het eerdergenoemde grensambtenaren-arrest. Conform het grensambtenaren-arrest is het Nederland als bronstaat voor een belastingverdrag alleen toegestaan inkomensbestanddelen in zijn heffingsgrondslag te betrekken die aan Nederland ter belastingheffing zijn toegewezen en waardoor het een dergelijk grondslagvoorbewoud niet mag maken. Discussies zullen zich met name voordoen indien de belastingplichtige niet langer opteert voor binnenlandse belastingplicht en op basis van art. 2.5, lid 3, Wet IB 2001 de negatieve bijdragen bij zijn inkomen moet tellen die in de daaraan voorafgaande acht jaren ten laste van Nederland zijn gebracht, maar (i) die niet tot het Nederlandse inkomen van een buitenlandse belastingplichtige behoren of (ii) die daartoe wel behoren, maar waarover Nederland niet mag heffen op grond van een belastingverdrag.²³ Hoewel tijdens het wetgevingsproces en in navolging

van de literatuur op de verhouding tussen art. 2.5 Wet IB 2001 en het grensambtenaren-arrest is gewezen,²⁴ werd daar van de zijde van de regering in feite aan voorbijgegaan.²⁵

4. Conclusie

Hoewel, de gedachte achter het keuzerecht lovenswaardig is en het tot een evenwichtig systeem zou leiden indien het in de gehele Europese Unie zou worden ingevoerd,²⁶ is vastgesteld dat zulks tot onevenwichtigheden leidt indien Nederland de enige lidstaat is die een dergelijk systeem hanteert (onder meer vanwege het De Groot-arrest). Art. 2.5 van de Wet IB 2001 bevat daarenboven een aantal dat an sich weer vragen oproept wat betreft de verenigbaarheid met het Europese recht (en met name wat betreft de non-discriminatiebeginselen uit het VwEU). Daarenboven heeft het Renneberg-arrest meegebracht dat de hypotheekrenteafrek op een buiten Nederland maar in de EU gelegen eigen woning aangemerkt moet worden als een persoonlijke tegemoetkoming of een tegemoetkoming uit hoofde van de samenstelling van het gezin waardoor hij ook vergolden kan worden met het in Nederland te belasten inkomen indien een buitenlandse belastingplichtige/inwoner EU lidstaat aan de inkomensgrens uit het Schumacker-arrest voldoet (en nader genuanceerd in het Gschwind-arrest). Daarenboven is het belang van het keuzerecht verder beperkt door het Gielen-arrest waarin het HvJ aangaf dat een discriminerende maatregel niet kan worden geneutraliseerd door het keuzerecht van art. 2.5 Wet IB 2001. Zodoende diende een geobjectiveerde tegemoetkoming, zoals de zelfstandigenaftrek, ook te worden toegekend aan een buitenlandse belastingplichtige/inwoner EU lidstaat waarbij voor het uren criterium tevens de aan het buitenlandse ondernemingsdeel bestede uren diende te worden meegenomen. Het belang van het keuzerecht is door deze ontwikkelingen met name nog gelegen in het verrekenen van verliezen die zijn veroorzaakt door het niet-Nederlandse deel van een onderneming met het effectief in Nederland te belasten inkomen, het vergelden van persoonlijke tegemoetkomingen indien niet aan de inkomensgrens uit het Schumacker-arrest wordt voldaan en voor bepaalde buitenlandse belastingplichtigen die in een kwalificerend verdragsland wonen, niet zijnde een lidstaat van de EU. Al bij al lijkt het belang voor handhaving van art. 2.5 Wet IB 2001 vrij beperkt te zijn. Dit is te meer het geval indien tevens de moeizame relatie met de grensambtenarendoctrine, zoals die door de Hoge Raad is ontwikkeld, in ogenschouw wordt genomen.

Hoewel, de gedachte achter het keuzerecht lovenswaardig is en het tot een evenwichtig systeem zou leiden indien het in de gehele Europese Unie zou worden ingevoerd, is vastgesteld dat zulks tot onevenwichtigheden leidt indien Nederland de enige lidstaat is die een dergelijk systeem hanteert (onder meer vanwege het De Groot-arrest).

²¹ Art. 3 Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001.

²² Zie T. Bender, De vrijstellingsmethode ter voorkoming van internationaal dubbele belasting, Academische dissertatie, 2000, Hoofdstuk 6, onderdeel 6.2.2 en C. van Raad, FED 1987/161.

²³ Vergelijk Kemmeren, Inwonersbehandeling in de Wet IB 2001, t.a.p., blz. 282.

²⁴ Zie onder meer, M.J. Feskens en F.A. Engelen, Internationale Aspecten van de Belastingherziening 2001, WFR 1999, blz. 1505 en T. Bender, Wet IB'01: de keuzeregeling voor binnenlandse belastingplicht – strijdig met verdragen?, Internationaal Belasting Bulletin 1999, nr. 5, blz. 13 en 14.

²⁵ NNV, Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 17, blz. 34. Er wordt enkel opgemerkt dat er geen strijdigheid is met het grensambtenarenarrest omdat dat arrest zag op een beperkt binnenlandse belastingplichtige en deze categorie in de Wet IB 2001 niet meer voorkomt en dat de Nederlandse belastingverdragen niet in de weg staan aan het toepassen van het progressievoorbewoud bij de berekening van de in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting van niet-inwoners.

²⁶ Vergelijk C. van Raad, Fractionele belastingheffing van EU buitenlandse belastingplichtigen, in Liberale Gifte (Vriendenbundel Ferdinand Grapperhaus), Kluwer, 1999, blz. 297-305.