

Over het keuzerecht, Europeesrechtelijke ontwikkelingen en de grensambtenarendoctrine

Prof. mr. F.P.G. Pötgens¹

Gezien een aantal recente ontwikkelingen in de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie te Luxemburg dringt de vraag zich steeds verder op of het nog zinvol is het keuzerecht van art. 2.5 Wet IB 2001 in zijn huidige vorm te handhaven. Te meer indien ook de moeizame relatie van het keuzerecht met de Nederlandse belastingverdragen in acht wordt genomen.

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').² In dat verband wordt onder meer aandacht besteed aan de achtergrond van de keuze-regeling die mede is ingegeven invulling te geven aan de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie te Luxemburg (hierna 'HvJ EU'). 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 Verdrag betreffende werking van de Europese Unie (hierna 'VWEU') 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 EU dat repercussies zou moeten hebben voor het keuzerecht en de mogelijke handhaving daarvan in de huidige vorm (paragraaf 2). Daarna wordt stilgestaan bij de relatie van het keuzerecht met de door Nederlands gesloten belastingverdragen en met name met de in dat verband gewezen jurisprudentie van de Hoge Raad (paragraaf 3). Deze bijdrage wordt besloten met een conclusie (paragraaf 4).

2. Europeesrechtelijke achtergrond en ontwikkelingen

2.1. Achtergrond; Schumacker-arrest

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 EU.⁴ In dit arrest heeft het HvJ EU 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

1 Hoogleraar in het Internationale en Europese Belastingrecht aan de Vrije Universiteit Amsterdam en belastingadviseur bij De Brauw Blackstone Westbroek te Amsterdam.
2 Zie ook F.P.G. Pötgens, *Het vijfde wiel aan de wagen – Over de rol van belastingverdragen tijdens het fiscale wetgevingsproces*, Kluwer, Deventer 2009, p. 15 t/m 17.

3 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 Uitv. reg. IB 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 (de tekst van het betreffende verdrag, alsmede een memorie van toelichting zijn opgenomen in V-N 2010/61.2 en 61.3) 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, p. 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 Aruba, Sint Maarten of Curaçao de keuze voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige op basis van art. 2.5 Wet IB 2001 eveneens maken aangezien zij als een afzonderlijke mogendheid worden aangemerkt voor doeleinden van de Wet IB 2001 (art. 1.6 Wet IB 2001; de landen van het Koninkrijk der Nederlanden worden aangemerkt als afzonderlijke mogendheden voor doeleinden van de Wet IB 2001) en bovendien kan de Belastingregeling voor het Koninkrijk (hierna 'BRK') als een regeling ter voorkoming van dubbele belasting worden beschouwd (volgens art. 2, lid 1, onderdeel a, BRK zijn Aruba, Curaçao en Sint Maarten landen in de zin van de BRK) die daarenboven voorziet in de uitwisseling van inlichtingen (art. 37 BRK). Art. 2.5, lid 1, Wet IB 2001 is inmiddels zodanig aangepast dat inwoner van de BES-eilanden (Bonaire, Sint Eustatius en Saba) met inkomen in Nederland eveneens gebruik kan maken van de keuzeregeling.
4 HvJ EU 14 februari 1995, zaak C-279/93 (Schumacker). Zie ook memorie van toelichting, Kamerstukken II, 1998-1999, 26 727, nr. 3, p. 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 EU 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, p. 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, p. 188) betaalt op een niet in Nederland gelegen eigen woning, is volgens het HvJ EU eveneens aan te merken als een persoonlijke tege-

dezelfde behandeling als een binnenlandse belastingplichtige indien hij zijn gehele of nagenoeg gehele inkomen in 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 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 [gezins]inkomen' (zoals genuanceerd in het Gschwind-arrest).⁷

2.2 Het De Groot-arrest en enige andere Europeesrechtelijke onvolkomenheden van het keuzerecht

Het 'genereuze karakter' van deze regeling⁸ is nog versterkt door het De Groot-arrest van het HvJ EU⁹ 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), tenminste onder de aanname dat de woonstaat een dergelijke uitleg van het De Groot-arrest volgt¹⁰ 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.¹¹ Dit is voor de wetgever tot op heden geen aanleiding geweest het keuzerecht van art. 2.5 aan te passen.¹²

Er dient evenwel in ogenschouw te worden genomen dat daarenboven bij enkele elementen van het keuzerecht vraagtekens kunnen worden gezet vanuit EU-rechtelijk 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 2001),¹³ de afwijkende voorkomings-

moetkoming of een tegemoetkoming uit hoofde van de samenstelling van het gezin; zie HvJ EU 16 oktober 2008, zaak C-527/06 (Renneberg), *NtFR* 2008/2144. Hierop was al een allusie gemaakt in HvJ EU 18 juli 2007, zaak C-182/06 (Lakebrink), *NtFR* 2007/1334. Overigens kunnen de nodige vraagtekens worden gezet bij de kwalificatie van de hypotheekrente die het HvJ EU 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 EU, 16 oktober 2008, zaak C-527/06, Renneberg', *Highlights & Insights on European Taxation 2008/2.4*, p. 29; P. Kavelaars, 'Grensoverschrijdende renteaftrek', *NtFR Beschouwingen* 2008/55, onderdeel 2.2.; 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, p. 7 en Meussen, t.a.p., p. 186. Zie voor een uitgebreide bespreking van het Renneberg-arrest, M.G.H. Schaper, 'De zaak Renneberg: return to sender?', *MBB*, 2009, nr. 2, p. 51-70. Vergelijk in dat verband tevens de conclusie van A-G Bot 9 december 2010, zaak C-450/09 (Schröder) inzake een Duitse wettelijke regeling op grond waarvan alleen inwoners van Duitsland het recht hebben de uitkering, die aan een ouder verschuldigd is naar aanleiding van de overgang van de eigendom over een onroerende zaak in het kader van vermogensoverdracht bij leven of als voorschot op het erfdeel, af te trekken. De in België wonende Schröder had geen recht op een dergelijke aftrek. Volgens A-G Bot kan deze aftrek c.q. uitkering niet aangemerkt worden als een persoonlijke tegemoetkoming maar als een geobjectiveerde tegemoetkoming (een kost die rechtstreeks verband houdt met de uit de betreffende onroerende zaken verkregen huurgelden).

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 EU 14 september 1999, zaak C-391/97 (Gschwind).

⁷ Memorie van toelichting, Kamerstukken II 1998-1999, 26 727, nr. 3, p. 79 en Kamerstukken II, 2000-2001, 27 466, A, p. 13-14 (Advies van de Raad van State en nader rapport).

- ⁸ A-G Colomer verwoordt dit in zijn conclusie van 27 oktober 2009, zaak C-440/08 (Gielen), *NtFR* 2009/2350, in punt 76, zij het in een iets ander verband, als volgt: 'De door Nederland verdedigde maximalistische toepassing van het arrest Schumacker zou bovendien tot perverse gevolgen leiden.'
- ⁹ HvJ EU 12 december 2002, zaak C-385/00 (De Groot), *NtFR* 2003/93. Zie ook Meussen in zijn noot, *BNB* 2003/182, onderdeel 10.
- ¹⁰ Uit rechtsoverweging 99 van het De Groot-arrest blijkt dat de woonstaat alleen van het beginsel kan afwijken dat hij dergelijke persoonlijke aftrekposten niet in hun geheel moet toestaan indien zulks in, bijvoorbeeld, een belastingverdrag is neergelegd (zie bijvoorbeeld art. 26, par. 2, Verdrag Nederland-België). Rechtsoverweging 100 van het De Groot-arrest geeft aan dat de woonstaat eveneens ontheven zou kunnen zijn van deze verplichting indien de werkstaat daar buiten een overeenkomst persoonlijke tegemoetkomingen in aanmerking neemt. Rechtsoverweging 101 e.v. leggen er dan weer de nadruk op dat de belastingplichtige ervan verzekerd moet zijn dat zijn gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen.
- ¹¹ Hierbij wordt ervan uitgegaan dat de betreffende belastingplichtige zijn totale inkomen niet geheel of nagenoeg geheel uit Nederland verwerft.
- ¹² H. de Vries, 'Wijziging van keuzeregeling art. 2.5 Wet IB 2001 hard nodig!', *WFR* 2009, p. 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.
- ¹³ Dat is overigens te meer het geval nu de hypotheekrente die wordt betaald op een buiten Nederland maar in de EU gelegen eigen woning krachtens het Renneberg-arrest als een persoonlijke tegemoetkoming wordt gezien; persoonlijke tegemoetkomingen (d.w.z. de persoonsgebonden aftrek als bedoeld in hoofdstuk 6 van de Wet IB 2001) worden voor het overige niet teruggenomen, maar wel de betreffende hypotheekrente. Vergelijk verder 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, Deventer 2006, p. 277-279, alsmede B. Opmeer, 'Zwaar weer voor de keuzeregeling voor binnenlandse belastingplichtig?', *MBB*, 2009, nr. 2, p. 83 en 84; De Vries, t.a.p., onderdeel 3.3; H.J. Noordbos in zijn aantekeningen onder het Gielen-arrest (*NtFR* 2010/795) en het Renneberg-arrest

techniek die wordt gehanteerd voor de kiezende buitenlandse belastingplichtige in vergelijking met een binnenlandse belastingplichtige¹⁴ en de verschillen in de allocatie van heffingskortingen.¹⁵

Doordat de keuzeregeling verder gaat dan de Schumacker-doctrine voorschrijft, wordt daarenboven het risico gelopen dat zich een collisie voordoet met een ander beginsel dat is geformuleerd in de jurisprudentie van het HvJ EU, d.w.z. voor zover niet-inwoners niet vergelijkbaar zijn met inwoners, mag de eerste categorie juist niet hetzelfde worden behandeld als de tweede.¹⁶ Het gevolg van de keuzeregeling is echter dat niet-inwoners in beginsel volledig gelijkgesteld worden met inwoners, ook al zijn beide categorieën vanuit EU-rechtelijk perspectief niet in alle opzichten vergelijkbaar.¹⁷

2.3. Het Gielen-arrest; keuzerecht is onvoldoende effectief om aan Europeesrechtelijke bezwaren tegemoet te komen

De Hoge Raad had in het kader van het Gielen-arrest aan het HvJ EU 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.¹⁸ Het HvJ EU heeft deze vraag inmiddels ontkennend beantwoord in het Gielen-arrest.¹⁹ 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 over de winst die toerekenbaar was aan de in Nederland gelegen vaste inrichting ingevolge het belastingverdrag met Duitsland was toegewezen aan Nederland (art. 4 van dat verdrag).²⁰ 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).²¹

De zelfstandigenaftrek is een geobjectieerde tegemoetkoming²² en hij verschilt in zoverre van de persoonlijke

(*NtFR* 2009/1515) en B.J. Kieckebeld en J.A.R. van Eijdsden, *Nederlands Belastingrecht in Europees perspectief*, Kluwer, Deventer 2009, p. 74-80.

14 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., p. 269-271; Opmeer, t.a.p., p. 84; De Vries, t.a.p., onderdeel 3.1.2 en de conclusie van A-G Wattel van 23 juni 2010, nr. 43.761, *NtFR* 2010/1699, punt 8.6.

15 De vermindering van de heffingskorting vindt bij de opterende buitenlandse belastingplichtige plaats voor toepassing van de voorkomingsregeling (zie voor Box 1, art. 6, lid 6, *Uitv.besl.* IB 2001) terwijl voor een reguliere binnenlandse belastingplichtige de vermindering daarvan geschiedt na toepassing van de regelingen ter voorkoming van dubbele belasting (zie art. 2.7, lid 1, laatste volzin, Wet IB 2001).

16 Zie HvJ EU 2 oktober 2003, zaak 148/02 (Garcia Avello) en D.S. Smit en R.C. de Smit, 'De ondernemer in de Nederlandse inkomstenbelasting en het EU-recht', *WFR* 2010/794, onderdeel 2.1.4.

17 Vergelijk tevens Smit en De Smit, t.a.p., onderdeel 2.1.4.

18 HR 12 september 2008, nr. 43.761, *NtFR* 2008/1743, *BNB* 2009/22.

19 HvJ EU 18 maart 2010, zaak C-440/08 (Gielen), *NtFR* 2010/795. Opties waren ook aan de orde in HvJ EU 12 juni 2003, zaak C-234/01 (Gerritse), *NtFR* 2003/1142 en HvJ EU 6 juli 2006, zaak C-346/04 (Conijn) *NtFR* 2006/972. Echter, zoals ook de Hoge Raad in zijn verwijzingsarrest in de zaak Gielen aangaf (HR 12 september 2008, nr. 43.761, *NtFR* 2008/1743, *BNB* 2009/22), ziet de zelfstandigenaftrek anders dan de beroepskosten van Gerritse en de belastingadvieskosten van Conijn, niet slechts op het broninkomen in de vaste-inrichtingstaat, maar juist op de gehele (wereldwijde) winst uit onderneming. De toegang tot de faciliteit wordt dan ook bepaald door de wereldwijd gemaakte ondernemingsuren; vergelijk ook de conclusie van A-G Wattel van 23 juni 2010, nr. 43.761, *NtFR* 2010/1699, punt 4.4 en de aantekening van R. Paternotte onder het Gielen-arrest in *Highlights & Insights on European Taxation* 2010/6.9.

punt 1. In HvJ EU 12 december 2006, zaak C-446/04 (Test Claimants in the FII Group Litigation), *NtFR* 2007/125, rechtsoverweging 162 werd aangegeven dat een nationale regeling die het vrije verkeer beperkt zelfs in strijd is met het EU-recht als de toepassing daarvan facultatief is.

20 Art. 4 ziet op onroerende zaken. Art. 5 Verdrag Nederland-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. Aanemende dat de activiteiten van Gielen classificeren als een agrarisch bedrijf, resorteert 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.

21 Zie voor de gevolgen van het Gielen-arrest voor de zelfstandigenaftrek, het besluit van 10 juni 2010, nr. DGB2010/2574M, *Stcrr.* 2010, 8449, *NtFR* 2010/1454, *BNB* 2010/276 en het eindarrest van de Hoge Raad van 29 oktober 2010, nr. 43.761 bis, *NtFR* 2010/2622, *V-N* 2010/63.18 waarin hij deze resolutie volgt (vertrouwensbeginsel) met als gevolg dat Gielen recht heeft op de volledige zelfstandigenaftrek en niet op een pro-ratadeel daarvan. In het Belastingplan 2010 wordt de zelfstandigenaftrek zodanig aangescherpt dat hij alleen nog kan worden verrekend met winst uit onderneming en niet meer met overig inkomen uit werk en woning. Door de zelfstandigenaftrek te maximaleren tot het bedrag van de winst wordt voorkomen dat door de zelfstandigenaftrek een verlies uit onderneming kan ontstaan, dan wel in een verliessituatie het verlies kan toenemen door de zelfstandigenaftrek.

22 Vergelijk ook punt 37-40 van de conclusie van A-G Colomer van 27 oktober 2009, zaak C-440/08 (Gielen), *NtFR* 2009/2350. Zie voor andere voorbeelden van geobjectieerde tegemoetkomingen, HvJ EU 27 juni 1996, zaak C-107/94 (Asscher); HvJ EU 12 juni 2003, zaak C-234/01 (Gerritse), *NtFR* 2003/1142 en HvJ EU 6 juli 2006, zaak C-346/04 (Conijn), *NtFR* 2006/972. Volgens Hof Den Bosch 18 juni 2010, nr. 09/00099, *NtFR* 2010/2137 is de middelingsregeling van art. 3.154 Wet IB 2001 daarentegen als een persoonlijke tegemoetkoming aan te merken. Dit ligt weer anders, aldus Hof Den Bosch 21 december 2006 nr. 04/02152, *NtFR* 2006/526, *V-N* 2007/18.8, voor het inkomstenbelastingdeel van de arbeidskorting. Zie over deze jurisprudentie en dergelijke

tegemeetkomingen en tegemoetkomingen uit hoofde van de samenstelling van het gezin die het voorwerp uitmaken van 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 hij 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 EU in dezen dan ook tot de conclusie dat er sprake was van een ongerechtvaardigde schending van de vrijheid van vestiging (art. 49 VWEU).²³

Zoals hiervoor is opgemerkt, is het HvJ EU van mening dat deze discriminatie niet wordt weggenomen of 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 in geval van een discriminerende maatregel en dat het discriminerende karakter daarvan dan ook onvoorwaardelijk moet worden weggenomen.²⁴

2.4. Heroverweging van art. 2.5 Wet IB 2001

Het Gielen-arrest geeft verdere voeding aan de stelling dat art. 2.5 Wet IB 2001 in zijn huidige vorm 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 2001.²⁵ Er lijkt evenwel voldoende aanleiding deze heroverweging uit te breiden tot een mogelijke afschaffing van art. 2.5 Wet IB 2001, althans in zijn huidige vorm. 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. Hierbij wordt aangenomen dat een dergelijke grensoverschrijdende verliesverrekening niet mogelijk is met een beroep op art. 49 VWEU (vrijheid van vestiging). Een ander is gebaseerd op de aanname dat het Renneberg-arrest niet zodanig moet worden opgevat dat het HvJ EU op basis daarvan grensoverschrijdende verliesverrekening zou toestaan. Dit volgt naar mijn mening reeds uit het feit dat het HvJ EU de hypotheekrenteafrek op de in België gelegen eigen woning aanmerkt als een persoonlijke tegemoetkoming of een tegemoetkoming uit hoofde van de samenstelling van het gezin en hem daarmee schaarft onder de doctrine van het Schumacker-arrest.²⁶ 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 het HvJ EU heeft hem als een buitenlandse belastingplichtige opgevat) indien hij zijn gehele of nagenoeg gehele (gezins)inkomen in Nederland verdient. Dit zegt in beginsel niets over het toestaan van een grensoverschrijdende verliescompensatie.²⁷

tegemeetkomingen ook R.A. van der Jagt en B.H. Larking, 'Bronbelasting binnen de EU op nettobasis: een niet te missen kans?', *WFR* 2010/885, onderdeel 3 en E. Nijkeuter, *Belastingheffing van dividend en de interne markt*, Academisch proefschrift, Sdu Uitgevers, Den Haag 2010, p. 241-243.

23 Zie rechtsoverweging 44 t/m 49 van HvJ EU 18 maart 2010, zaak C-440/08 (Gielen), *NTRF* 2009/2350.

24 Zie rechtsoverweging 52 t/m 55 van HvJ EU 18 maart 2010, zaak C-440/08 (Gielen), *NTRF* 2009/2350. Anders dan A-G Colomer oordeelt het HvJ EU niet dat de keuze-regeling een onvoldoende neutraliserend effect heeft, maar ten principale dat het onacceptabel is dat een discriminerende regeling in stand kan worden gehouden enkel omdat de belastingplichtige de discriminerende effecten kan ontlopen door de betreffende keuze uit te brengen. Zie in dezelfde zin M.V. Lambooy, 'Het urencriterium en George Orwell', *NTRF Beschouwingen* 2010/26, p. 19. P. Kavelaars, annotatie *BNB* 2010/179 (Gielen-arrest), merkt overigens op dat het HvJ EU er blijkbaar van uitgaat dat art. 2.5 Wet IB 2001 in overeenstemming is met het EU-recht (hoewel het dat niet uitdrukkelijk vaststelt). Deze kwestie is aanhangig bij de Hoge Raad (zie ook H.J. Noordenbos, *NTRF* 2010/2137, onderdeel 2).

25 Minister van Financiën, brief van 20 april 2010, kenmerk AFP2010/206, *NTRF* 2010/1020.

26 A-G Wattel (conclusie van 23 juni 2010, nr. 43.761, *NTRF* 2010/1699, punt 8.12) lijkt daarentegen uit het Renneberg-arrest af te leiden dat een horizontale grensoverschrijdende verliesverrekening wel mogelijk is.

27 In zijn arrest van 21 februari 2006, zaak C-152/03 (Ritter-Coulais), *NTRF* 2006/355, werd deze vraag overigens niet beantwoord door het HvJ EU in een 'inkomstenbelasting'-zaak. A-G Léger beantwoordde deze vraag overigens wel waarbij hij van mening was dat de verliezen op de in Frankrijk gelegen eigen woning van de echtgenoten Ritter-Coulais in mindering konden worden gebracht op hun in Duitsland belaste arbeidsinkomen indien voldaan was aan het inkomenscriterium uit het Schumacker-arrest. Dit laatste ondanks het feit dat Léger van mening was dat het om een aan de bron gerelateerde aftrekpost ging en niet om een persoonlijke tegemoetkoming of een tegemoetkoming uit hoofde van de samenstelling van het gezin (aangezien de echtgenoten Ritter-Coulais hun gehele of nagenoeg gehele inkomen in Duitsland verdienden, moest die staat de verliezen geleden op hun in Frankrijk gelegen woning in aanmerking nemen; in Frankrijk beschikten zij over onvoldoende positief inkomen om de betreffende verliezen tegen af te zetten). Zie voor kritiek op deze visie van A-G Léger: D. M. Weber, 'Cross-Border Losses: From Ritter-Coulais via Renneberg back to Futura Participations?' in *A Vision of Taxes within and outside European Borders. Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael* (red. L. Hinnekens en Ph. Hinnekens), Kluwer Law International, 2008, p. 957. Weber wees erop dat de visie van Léger niet kon worden onderschreven vanwege het territorialiteitsbeginsel dat het HvJ EU volgde in zijn arrest van 15 mei 1997, zaak C-250/95 (Futura) en op basis waarvan grensoverschrijdende verliescompensatie was afgewezen.

Uit de jurisprudentie die het HvJ EU voor de vennootschapsbelasting heeft gewezen, kan worden afgeleid dat grensoverschrijdende verliescompensatie in beginsel niet is toegestaan tenzij de verliezen definitief teloor dreigen te gaan in de bronstaat (de staat waar de vaste inrichting of de dochtervennootschap is gelegen) doordat de verliesverrekeningsmogelijkheden in die staat zijn uitgeput (bijvoorbeeld omdat de vaste inrichting of de dochtervennootschap hun verliezen niet meer konden verrekenen met eerder gemaakte winsten). In een dergelijk geval dienen de verliezen in de woonstaat (van de moedervennootschap of het hoofdhuys) in aanmerking te worden genomen.²⁸ Echter, naar aanleiding van het arrest van het HvJ EU inzake *Busley en Cibrian*²⁹ (waarin een tweetal inwoners van Duitsland verliezen op een in Spanje gelegen onroerende zaak in aftrek mochten brengen op hun in Duitsland belastbare inkomen) komt de vraag op of er voor inkomstenbelastingheffing (van natuurlijke personen) een minder vergaand regime geldt wat betreft grensoverschrijdende verliesverrekening dan voor de heffing van vennootschapsbelasting (van met name rechtspersonen).³⁰ Vooralsnog houd ik het er evenwel op dat het HvJ EU een dergelijk onderscheid niet wenst te maken en dat het in de situatie van *Busley en Cibrian* cruciaal achtte dat zij onbeperkte binnenlandse belastingplichtigen van Duitsland waren (dus ook voor de in Spanje gelegen onroerende zaken). Hierin verschilde de toestand van *Busley en Cibrian* dan ook van die van, bijvoorbeeld, *Lidl Belgium* waar een objectvrijstelling³¹ van toepassing was (in de woonstaat) voor de resultaten van de in de bronstaat gelegen vaste inrichting (waardoor zowel de positieve als de negatieve inkomsten waren vrijgesteld en dus geen onderdeel uitmaakten van de grondslag waarover de betreffende belastingplichtige werd belast).³² Uit het *Busley en Cibrian*-arrest volgt dan ook veeleer dat wanneer een lidstaat ervoor kiest buitenlands inkomen in beginsel

te belasten, hij vervolgens niet zonder te discrimineren of te belemmeren andere regels voor verliesverrekening kan hanteren dan die welke in binnenlandse situaties gelden.³³ Uiteraard mag, zo volgt uit het *Wannsee*-arrest,³⁴ wel een inhaalregeling worden toegepast.

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 belastingverdragstaten, niet zijnde EU-lidstaten. Het totale belang daarvan lijkt vrij gering zodat men zich kan afvragen of dit het in stand houden 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, nr. 19.180, *BNB* 1980/170 ('grensambtenaren'-arrest) en HR 17 februari 1993, nr. 28.260, *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.³⁵ In dit kader maakt Nederland het zogenoemde progressie- of, beter, in navolging van *Bender en Van Raad*, grondslagvoorbehoud³⁶ hetgeen niet in overeenstemming lijkt met het eerdergenoemde grensambtenaren-arrest.³⁷ 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

28 Vergelijk HvJ EU 13 december 2005, zaak C-446/03 (*Marks & Spencer*), *NtFR* 2005/1718; HvJ EU 25 februari 2010, zaak C-337/08 (*X Holding BV*), *NtFR* 2010/541 (betreffende dochtervennootschappen); HvJ EU 15 mei 2008, zaak C-414/06 (*Lidl Belgium*), *NtFR* 2008/1030 en HvJ EU 28 februari 2008, zaak C-293/06 (*Deutsche Shell*), *NtFR* 2008/561 (betreffende vaste inrichtingen).

29 HvJ EU 15 oktober 2009, zaak C-35/08 (*Busley en Cibrian*), *NtFR* 2010/316.

30 R. Paternotte in zijn aantekening onder het *Busley en Cibrian*-arrest in *Highlights & Insights on European Taxation* 2010/1.5, alsmede Smit en De Smit, t.a.p., onderdeel 2.1.2 zijn deze mening toegedaan. Een mogelijke verklaring voor dit onderscheid is volgens hen gelegen in de veronderstelling dat het HvJ EU de Nederlandse inkomstenbelasting (in *Renneberg*) als een belastingheffing naar draagkracht ziet, zodat het in aanmerking nemen van buitenlandse verliezen in het geval van natuurlijke personen liberaler is dan in het geval van rechtspersonen.

31 Zie voor de EU-rechtelijke aspecten van een objectvrijstelling ook I.J.J. Burgers, 'Gedachten over een objectvrijstelling voor vaste inrichtingen in het kader van het EG-recht' in *Continuïteit en vernieuwing – Een visie op het belastingstelsel* (red. D. Weber), Amsterdam Centre for Tax Law, 2010, p. 110-121.

32 Zie ook Douma in zijn aantekening onder het *Busley en Cibrian*-arrest, *NtFR* 2010/316, punt 3 en R. Paternotte in zijn aantekening onder dit arrest in *Highlights & Insights on European Taxation* 2010/1.5.

33 Zo ook Douma, *NtFR* 2010/316, punt 3.

34 HvJ EU 23 oktober 2008, zaak C-157/07 (*Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*), *NtFR* 2008/2306.

35 Art. 3 Uitv.besl. IB 2001.

36 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.

37 T. Bender, 'Wet IB '01: de keuzeregeling voor binnenlandse belastingplicht – strijdig met verdragen?', *Internationaal Belasting Bulletin* 1999, nr. 5, p. 13 wijst er overigens terecht op dat de uitleg die de Hoge Raad voorstaat in *BNB* 1980/170 ook rechtstreeks voortvloeit uit de tekst van de Nederlandse belastingverdragen (art. 24, lid 1, NSV).

toegewezen en waardoor het een dergelijk grondslagvoorbehoud 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.³⁸ 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 geweest,³⁹ werd daar van de zijde van de regering in feite aan voorbijgegaan.⁴⁰

4. Conclusie

Hoewel, de gedachte achter het keuzerecht lovenswaardig is⁴¹ en het tot een evenwichtig systeem zou leiden indien het in de gehele Europese Unie zou worden ingevoerd (of in belastingverdragen zou worden neergelegd),⁴² 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 elementen 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 hypotheekrenteaftrek 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. Een gevolg hiervan is dat de hypotheekrente die wordt betaald op een in een andere EU-lidstaat gelegen eigen woning kan worden vergolden met het in Nederland te belasten inkomen indien een buitenlandse belastingplichtige/inwoner van die EU-lidstaat aan de inkomensgrens uit het Schumacker-arrest voldoet (en nader genuanceerd in het Gschwind-arrest).⁴³

Bovendien is het belang van het keuzerecht verder beperkt door het Gielen-arrest waarin het HvJ EU 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 van een andere EU-lidstaat waarbij voor het uren criterium tevens de aan het buitenlandse ondernemingsdeel bestede uren diende te worden meegenomen.

De betekenis 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.⁴⁴ Al met al lijkt het belang voor handhaving van art. 2.5 Wet IB 2001 in zijn huidige vorm vrij beperkt te zijn.⁴⁵ Dit is te meer het geval indien tevens de moeizame relatie met de grensambtenaren doctrine, zoals die door de Hoge Raad is ontwikkeld, in ogenschouw wordt genomen. Het keuzerecht van art. 2.5 Wet IB 2001 heeft daarmee in zijn huidige vorm zijn bestaansrecht verloren.⁴⁶

38 Vergelijk Kemmeren, 'Inwonersbehandeling in de Wet IB 2001', t.a.p., p. 282.

39 Zie onder meer M.J. Feskens en F.A. Engelen, 'Internationale Aspecten van de Belastingherziening 2001', *WFR* 1999, p. 1505 en T. Bender, *Internationaal Belasting Bulletin*, t.a.p., p. 13 en 14.

40 Nota n.a.v. het nader verslag, Kamerstukken II 1999-2000, 26 727, nr. 17, p. 34. Er wordt enkel opgemerkt dat er geen strijdigheid is met het grensambtenaren-arrest 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 progressievoorbehoud bij de berekening van de in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting van niet-inwoners.

41 Vergelijk ook de conclusie van A-G Colomer 27 oktober 2009, zaak C-440/08 (Gielen), *NTFR* 2009/2350, punt 77 en 78. Hij merkt op dat hij geen bezwaar heeft tegen de keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 als zodanig maar dat zij in de zaak Gielen en ten aanzien van opererende ondernemers een onvoldoende neutraliserend effect heeft. Zie ook R. Patternotte in zijn aantekening bij het Gielen-arrest, *Highlights & Insights on European Taxation*, 2010/9, punt 3.

42 Vergelijk C. van Raad, 'Fractionele belastingheffing van EU buitenlandse belastingplichtigen', in *Liberale Gifte (Vriendenbundel Ferdinand Grapperhaus)*, Kluwer, Deventer 1999, p. 297-305; idem, 'Fractional Taxation of Multi-State Income of EU Resident Individuals', in *Liber Amicorum Sven-Olof Lodin*, Kluwer Law International, 2001, p. 211-221 en idem, 'Non-Residents – Personal Allowances, Deduction of Personal Expenses and Tax Rates', *World Tax Journal*, 2010, nr. 2, p. 154-161.

43 Zie ook H.P.A.M. van Arendonk, 'Inkomstenbelasting en Europa; nationale folklore met een Europees sausje', *MBB* 2008, nr. 3, p. 128.

44 Zoals hiervoor is aangegeven kunnen inwoners van de BES-eilanden, alsmede van Sint Maarten, Aruba en Curaçao eveneens de optie uitbrengen.

45 A-G Wattel omschrijft de keuzeregeling in zijn conclusie van 23 juni 2010, nr. 43.761, *NTFR* 2010/1699 (punt 8.4) als een 'cherry picking field'. Zo men art. 2.5 Wet IB 2001 al zou willen aanpassen, zou het daarenboven en in ieder geval gezuiverd moeten worden van de hiervoor genoemde elementen die een mogelijke strijdigheid met de non-discriminatiebeginselen uit het VWEU zouden kunnen opleveren.

46 A-G Wattel schets in zijn conclusie van 23 juni 2010, nr. 43.761, *NTFR* 2010/1699 (punt 8.13) als mogelijk alternatief voor de keuzeregeling van art. 2.5 Wet IB 2001 (indien zij, bijvoorbeeld, niet in overeenstemming zou worden geacht met het EU-recht) een omgekeerde keuzeregeling (die eveneens in de wet zou moeten worden opgenomen). Als regel wordt dan een inwoner van een EU-lidstaat behandeld als inwoner van Nederland. Hij kan ervoor opteren te worden behandeld als niet-inwoner (waarbij een ruwe territoriale heffing geldt). Hierbij blijft het echter de vraag hoe deze omgekeerde keuzeregeling zich verhoudt tot de door Nederland gesloten belastingverdragen (vergelijk tevens H.J. Noordenbos, *NTFR* 2010/2137, onderdeel 2).