

Nadere precisering Schumacker-criteria

HvJ 10 mei 2012, zaak C-039/10, NTFR 2012/1371
Art. 45, VwEU; Art. 28, EER-Verdrag

1. Inleiding

Volgens het Hof van Justitie van de Europese Unie ('HvJ') heeft een inwonster van Finland die een pensioen van Finse en Estse oorsprong geniet (ongeveer op 50%-50%-basis) ingevolge het vrije verkeer van werknemers (art. 45 VwEU) recht op de algemene belastingvermindering en een aanvullende belastingvermindering voor pensioenen in Estland die normaliter alleen openstaan voor inwoners van Estland of voor bepaalde buitenlandse belastingplichtigen (inwoners van de EU die minimaal 75% van hun belastbaar inkomen gedurende het vigerende belastingtijdvak in Estland verwerven conform de aanbeveling van de Europese Commissie). De beide pensioenen zijn qua omvang vrij gering waardoor het wereldinkomen in Finland niet onderworpen is aan belastingheffing aldaar. Zodoende is Finland niet in staat rekening te houden met de draagkracht en de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokken pensioengerechtigde. Alsdan brengt het vrije verkeer van werknemers (art. 45 VwEU), aldus het HvJ, mee dat Estland de desbetreffende verminderingen dient toe te staan. Hetzelfde heeft te gelden indien de woonstaat een tot de Europese Economische Ruimte behorende staat is (art. 28 EER-overeenkomst).

2. Het Schumacker-arrest

In zijn arrest van 14 februari 1995, zaak C-297/93, Schumacker, heeft het HvJ voor het eerst aangegeven hoe met betrekking tot natuurlijke personen moet worden omgegaan met het onderscheid tussen binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen dat in de belastingwetgeving van veel lidstaten wordt gemaakt. Het HvJ indiceert dat binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen in beginsel geen gelijke gevallen zijn die zodoende ook niet op dezelfde wijze moeten worden behandeld.¹ Doch een buitenlandse belastingplichtige moet wat zijn persoonlijke tegemoetkomingen en tegemoetkomingen betreft uit hoofde van de

samenstelling van zijn gezin (hierna aan te duiden als 'persoonlijke tegemoetkomingen') aanspraak kunnen maken op dezelfde behandeling als een binnenlandse belastingplichtige indien hij zijn gehele of nagenoeg gehele gezinsinkomen in de werk- of de bronstaat verwerft, met als gevolg dat hij in zijn woonstaat onvoldoende inkomen geniet om aldaar aan een belastingheffing te worden onderworpen waarbij rekening kan worden gehouden met zijn persoonlijke en gezinssituatie.²

Voor een behandeling als een binnenlandse belastingplichtige wat zijn persoonlijke tegemoetkomingen betreft in de lidstaat die als werk- of bronstaat fungeert, dient een buitenlandse belastingplichtige (inwoner van een andere lidstaat) dus (i) zijn gehele of nagenoeg gehele gezinsinkomen in de bronstaat te verwerven ('inkomenseis')³ waardoor (ii) hij wat zijn persoonlijke tegemoetkomingen betreft op dezelfde manier behandeld moet worden als een inwoner van de werk- of bronstaat. Onder meer de criteria (i) en (ii) en de nadere reikwijdte van het Schumacker-arrest zijn het voorwerp geweest van latere arresten van het HvJ waaronder ook HvJ 10 mei 2012, zaak C-39/10, Commissie v. Estland (hierna: 'Commissie/Estland-arrest'). In de volgende onderdelen wordt een overzicht gegeven van de diverse ontwikkelingen en verfijningen in dit verband en wordt het nadere belang van het Commissie/Estland-arrest ingekaderd en aangegeven.

3. Persoonlijke tegemoetkomingen

De door het Schumacker-arrest geformuleerde inkomenseis vindt alleen toepassing met betrekking tot persoonlijke tegemoetkomingen. In zijn arresten Renneberg⁴ en Lakebrink⁵ hanteert het HvJ een ruime omschrijving van het begrip 'persoonlijke tegemoetkoming', d.w.z. 'alle belastingvoordelen die verband houden met de fiscale draagkracht van een niet-ingezetene die in de

1 R.o. 34 van het Schumacker-arrest.

2 R.o. 38 van het Schumacker-arrest.

3 Zie over dit vereiste ook N.P. Schipper en R. Reins, 'De Schumacker-criteria nader beschouwd', *WFR*

2012/703. Deze auteurs wijzen erop dat het HvJ wat deze inkomenseis betreft niet altijd even consequent is in zijn bewoordingen.

4 HvJ 16 oktober 2008, zaak C-527/06, (Renneberg), *NTFR* 2008/2144.

5 HvJ 18 juli 2007, zaak C-182/06, (Lakebrink), *NTFR* 2007/1334.

woonstaat noch in de werkstaat worden verleend'.⁶ Op basis van deze omschrijving kwam het HvJ tot het oordeel dat de hypotheekrente die Renneberg betaalde op zijn in België gelegen eigen woning als een persoonlijke tegemoetkoming diende te worden aangemerkt. De Hoge Raad had in zijn verwijzingsarrest evenwel uitdrukkelijk overwogen dat de hypotheekrente niet als een persoonlijke tegemoetkoming kon worden aangemerkt omdat zij betrekking had op het object (de eigen woning en het daaruit genoten inkomen) en derhalve geen verband hield met de persoon van de belastingplichtige.⁷ De vraag die opkomt, is hoe deze benadering (de hypotheekrenteaftrek is een persoonlijke tegemoetkoming) zich verhoudt tot het Schröder-arrest⁸ waarin een uitkering aan de orde was die de buitenlandse belastingplichtige Schröder (woonde en werkte in België) betaalde aan zijn in Duitsland wonende moeder in verband met in Duitsland gelegen onroerende zaken die hij had verworven als voorschot op zijn erfdeel (de betaling van deze vergoeding was volgens de Duitse belastingwetgeving aftrekbaar van de huurinkomsten die met deze onroerende zaken werden gegenereerd). De uitkering die Schröder aan zijn moeder betaalde, moest volgens het HvJ worden beschouwd als 'een uitgave die rechtstreeks verband hield met zijn activiteit die bestaat uit de verhuur van in Duitsland gelegen onroerende zaken die zijn ouders aan

hem hebben overgedragen'. Het is mij niet voorhands duidelijk waarom de uitkering die Schröder betaalde aan zijn moeder als objectgebonden wordt gezien terwijl de hypotheekrente die Renneberg betaalde op zijn in België gelegen eigen woning niet geacht werd verband te houden met dat object.⁹

In het Schröder-arrest trekt het HvJ een analogie met de aftrekbaarheid van beroepskosten,¹⁰ bedrijfskosten¹¹ en advieskosten¹² die eveneens rechtstreeks met het vigerende inkomen zijn verbonden en ten aanzien waarvan ingezetenen en niet-ingezetenen altijd in een vergelijkbare situatie verkeren (waarvoor dus niet vereist is dat aan de inkomenseis wordt voldaan).¹³ Als zodanige 'geobjectiverde componenten' kunnen eveneens worden aangemerkt: een hoger tarief dat van toepassing is op buitenlandse belastingplichtigen,¹⁴ de zelfstandigenaftrek voor ondernemers (art. 3.76 jo. art. 3.6 Wet IB 2001),¹⁵ het inkomstenbelastingdeel van de arbeidskorting (art. 8.11 Wet IB 2001)¹⁶ en de MKB-winstvrijstelling (art. 3.79a Wet IB 2001).¹⁷ Hetzelfde geldt overigens voor een teruggave van te veel ingehouden loonbelasting.¹⁸

Verdere voorbeelden van persoonlijke tegemoetkomingen (waarvoor de inkomenseis dus wel geldt) zijn: de voormalige fiscale oudedagsreserve (d.w.z. de FOR zoals die existeerde onder de Wet

- 6 Vergelijk r.o. 63 van het Renneberg-arrest.
- 7 HR 22 december 2006, nr. 39.258, BNB 2007/134. De visie van de Hoge Raad wordt onderschreven door D. Weber, aantekening bij HvJ 16 oktober 2008, zaak C-527/06, (Renneberg), *Highlights & Insights on European Taxation* 2008/2.4, p. 29; P. Kavelaars, 'Grensoverschrijdende renteaftrek', *NTFR-B* 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 F.P.G. Pötgens, 'Over het keuzerecht, Europeesrechtelijke ontwikkelingen en de grensambtenaren doctrine', *MBB* 2011, nr. 3, p. 99 en 100.
- 8 HvJ 31 maart 2011, zaak C-450/09, (Schröder), *NTFR* 2011/957.
- 9 Zie ook F. Pötgens, 'Renneberg – De zoektocht van een grensambtenaar naar grensoverschrijdende hypotheekrenteaftrek', in: *Vrij verkeer van personen in 60 arresten* (red. G. Essers, A. van der Mei en F. Overmeiren), Kluwer, Deventer 2012, p. 383 en 384.
- 10 HvJ 12 juni 2003, zaak C-234/01, (Gerritse), *NTFR* 2003/1142.
- 11 HvJ 15 februari 2007, zaak C-354/04, (Centro Equestre da Leria Grande), *NTFR* 2007/390.
- 12 HvJ 6 juli 2006, zaak C-364/04, (Conijn), *NTFR* 2006/972.
- 13 Zie ter zake eveneens de annotatie van P. Kavelaars onder HvJ 18 maart 2010, zaak C-440/08, (Gielen), *NTFR* 2010/795, BNB 2010/179.
- 14 HvJ 27 juni 1996, zaak C-107/94, (Asscher), BNB 1996/350.
- 15 HvJ 18 maart 2010, zaak C-440/08, (Gielen), *NTFR* 2010/795.
- 16 Hof Den Bosch 21 december 2006, nr. 04/02152, *NTFR* 2006/526. De staatssecretaris van Financiën heeft het cassatieberoep schrift tegen de uitspraak van Hof Den Bosch ingetrokken en zich derhalve neergelegd bij die uitspraak; vergelijk aantekening Redactie Vakstudienieuws, *V-N* 2007/18.8.
- 17 HR 13 juli 2012, nr. 10/04135, *NTFR* 2012/1887.
- 18 R.o. 58 van het Schumacker-arrest.
- 19 HvJ 11 augustus 1995, zaak C-80/94, (Wielockx), BNB 1995/319c*. De voormalige FOR was gebonden aan de persoon van de ondernemer en was een extra-comptabele post. Een buitenlandse belastingplichtige (inwoner van een EU-lidstaat) die winst uit Nederlandse onderneming genoot, kon ingevolge het Wielockx-arrest aanspraak maken op opbouw van de FOR indien aan de inkomenseis werd voldaan. Vanaf 1 januari 2001 is de FOR een fiscale reserve (art. 3.53, lid 1, onderdeel c, Wet IB 2001) en behoort daarmee tot het winstregime. Onder de Wet IB 2001 kan een buitenlandse belastingplichtige ondernemer een FOR opbouwen indien de onderneming in Nederland wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger in Nederland. De Wet IB 1964 voorzag niet in de mogelijkheid de afname van de FOR bij een buitenlandse belastingplichtige te belasten. De afnemingen van de oudedagsreserve worden nu op basis van art. 3.70, lid 2, Wet IB 2001 tot de belastbare winst gerekend en kunnen derhalve ook daadwerkelijk in de belastingheffing worden betrokken.

IB 1964)¹⁹ en de middelingsregeling (art. 3.154 Wet IB 2001).²⁰ Het heffingsvrije vermogen in box 3 van de inkomstenbelasting (art. 5.5 Wet IB 2001) is volgens de Hoge Raad evenzeer een persoonlijke tegemoetkoming omdat het niet aanknoopt bij (de aard van) enige activiteit van de belastingplichtige of bij (de exploitatie van) bepaalde vermogensbestanddelen, zodat het niet rechtstreeks verband houdt met bepaalde inkomsten of met de bron van waaruit deze afkomstig zijn in die zin dat het daarmee onlosmakelijk is verbonden.²¹ Volgens de Hoge Raad houdt het heffingsvrije vermogen in algemene zin verband met de fiscale draagkracht van de belastingplichtige en dient het zodoende aangemerkt te worden als een persoonlijke tegemoetkoming. Een belastingvrije som in de inkomstenbelasting is volgens het HvJ in zijn Wallentin-arrest²² eveneens een persoonlijke tegemoetkoming omdat zij (in dat geval) een sociaal doel dient bestaande uit de mogelijkheid de belastingplichtige een bestaansminimum volledig vrij van inkomstenbelasting te waarborgen.²³ De belastingvrije som in de toenmalige Nederlandse vermogensbelasting is vanwege vergelijkbare redenen aan te merken als een persoonlijke tegemoetkoming.²⁴

Onder verwijzing naar het Wallentin-arrest oordeelt het HvJ in het Commissie/Estland-arrest dat de vigerende belastingverminderingen onder de Estse inkomstenbelastingwetgeving ook als doel hebben de belastingplichtigen een bestaansminimum te verzekeren. Zodoende worden deze voordelen, aldus het HvJ, toegekend op grond van de persoonlijke situatie van de belastingplichtige.²⁵ Daarmee dienen de vigerende belastingverminderingen aangemerkt te worden als persoonlijke tegemoetkomingen.

4. Inkomenseis

Indien is vastgesteld dat sprake is van een persoonlijke tegemoetkoming kan een buitenlandse belastingplichtige enkel aanspraak maken op een gelijke behandeling als een binnenlandse belas-

tingplichtige indien aan de inkomenseis is voldaan. Zoals hiervoor is aangegeven, is de inkomenseis in het Schumacker-arrest het gehele of nagenoeg gehele gezinsinkomen dat in de werkstaat moet zijn verworven waardoor een situatie dreigt dat met de persoonlijke en gezinssituatie van deze belastingplichtige noch in de woon-, noch in de bronstaat rekening wordt gehouden. Hoewel Schumacker gehuwd was, genereerde zijn echtgenote geen belastbaar inkomen zodat zijn in Duitsland verdiende arbeidsinkomen het enige inkomen van de familie Schumacker was en de persoonlijke tegemoetkomingen dus enkel in de werkstaat konden worden vergolden.

Het Gschwind-arrest²⁶ benadrukt en preciseert dat de inkomenseis het gezinsinkomen als basis hanteert wat met name relevant kan zijn indien, zoals het geval was bij het echtpaar Gschwind, beide partners een inkomen verwerven. Mevrouw Gschwind verwerfde circa 42% van het gezinsinkomen in hun woonstaat Nederland terwijl de heer Gschwind ongeveer 58% van het gezinsinkomen in zijn werkstaat Duitsland verdiende. Het in de woonstaat Nederland verworven inkomen (de Nederlandse belastinggrondslag) volstond om aldaar en overeenkomstig de Nederlandse belastingwetgeving met de persoonlijke en gezinssituatie rekening te houden zodat de heer Gschwind geen aanspraak kon maken op de vigerende persoonlijke tegemoetkomingen in Duitsland (waaronder het splittingtarief) ondanks het feit dat hij zijn volledige persoonlijke arbeidsinkomen in Duitsland verdiende.²⁷ Volgens het HvJ is het echtpaar Gschwind niet vergelijkbaar met een in Duitsland wonend echtpaar dat wel aanspraak kan maken op het splittingtarief ook als één van de echtelieden in een andere lidstaat werkt.²⁸ Het Gschwind-arrest is in de literatuur overigens aan kritiek onderhevig geweest omdat het HvJ een (te) mechanische toepassing van de Schumacker-criteria zou volgen.²⁹

20 Hof Den Bosch 19 juni 2010, nr. 09/00099, *NtFR* 2010/137. Tegen deze uitspraak is overigens beroep in cassatie aangetekend.

21 HR 9 december 2011, nr. 10/01409, *NtFR* 2012/223 en HR 9 december 2011, nr. 10/03765, *NtFR* 2012/224. De Hoge Raad verwijst in dit verband overigens naar het eerdergenoemde Schröder-arrest van het HvJ.

22 HvJ 1 juli 2004, zaak C-169/03, (Wallentin), *NtFR* 2004/1121.

23 R.o. 19 van het Wallentin-arrest en r.o. 48 van het Gerritse-arrest (met betrekking tot het Duitse 'Grundfreibetrag'). Volgens het HvJ moest de Zweedse belastingvrije som in de inkomstenbelasting op een gelijkwaardige wijze worden beoordeeld.

24 HvJ 5 juli 2005, zaak C-376/03, (D), *NtFR* 2005/949.

25 R.o. 37 van het Commissie/Estland-arrest.

26 HvJ 14 september 1999, zaak C-391/97, (Gschwind), *BNB* 2001/78c*.

27 R.o. 29 van het Gschwind-arrest.

28 R.o. 30 van het Gschwind-arrest.

29 Zie voor een overzicht van deze kritiek H. Litwinczuk, 'Taxation of cross-border workers and EC tax law', in: *Taxation of Workers in Europe* (red. M. Moessner), EATLP International Tax Series, nr. 6, IBFD, Amsterdam 2010, p. 82.

30 HvJ 25 januari 2007, zaak C-328/05, (Meindl), *NtFR* 2007/471.

Het Meindl-arrest³⁰ indiceert dat de inkomenseis enkel van toepassing is in de lidstaat die als werk- of bronstaat functioneert indien het een niet-ingezetene van die staat betreft. Ingezetenen of binnenlandse belastingplichtigen waarvan één van de echtelieden inwoner is van een andere lidstaat hebben recht op dezelfde tegemoetkomingen (in casu het splittingtarief) als echtelieden die beide inwoner zijn van die staat.³¹ Hierin verschilt het Meindl-arrest van het Gschwind-arrest aangezien Gschwind geen inwoner was van Duitsland en in de woonplaats van de echtelieden Gschwind voldoende mogelijkheden voorhanden waren rekening te houden met hun persoonlijke en gezinssituatie.³² De heer Meindl was inwoner van Duitsland (op basis van het Duitse nationale recht). Net als in het Gschwind-arrest was in het Meindl-arrest het Duitse Grenzpendlergesetz aan de orde. Op basis hiervan had de heer Meindl geen recht op het splittingtarief omdat zijn echtgenote (mevrouw Meindl-Berger) in Oostenrijk woonde en zij aldaar meer dan 10% van het gezinsinkomen had verworven (de uitkeringen die de Oostenrijkse staat haar verstrekke in verband met de geboorte van haar dochter waren in Oostenrijk vrijgesteld maar naar Duitse maatstaven belast omdat zij niet naar Duits recht waren toegekend) en het Oostenrijkse inkomen bedroeg meer dan de in het Grenzpendlergesetz opgenomen absolute inkomensgrens. Volgens het HvJ was er sprake van een schending van de vrijheid van vestiging (art. 49 VwEU) omdat het echtpaar Meindl-Berger gediscrimineerd wordt ten aanzien van echtelieden die beide inwoner zijn van Duitsland en waarvan één van de echtelieden belastingvrije inkomsten genereert in Duitsland.

In het reeds genoemde Wallentin-arrest was sprake van een Duitse student die in Duitsland woonde, aldaar studietoelagen ontving (van zijn ouders en een stipendium van de overheid) die naar hun aard volgens het Duitse belastingrecht geen inkomsten vormden. Gedurende een zevental weken verbleef hij in Zweden waar hij stage liep bij de Zweedse Kerk. De stagevergoeding die hij ontving (en die lager was dan de volledige belastingvrije som in Zweden) was in Zweden aan inkomstenbelasting onderworpen (zij het tegen een lager tarief) in welk verband de belastingvrije som pro rata parte werd toegestaan maar niet geheel omdat daarvoor vereist was dat hij mini-

maal zes maanden binnenlands belastingplichtige van Zweden was geweest. Het HvJ is van mening dat het vrije verkeer van werknemers (art. 45 VwEU) meebrengt dat Wallentin recht heeft op de volledige belastingvrije som in Zweden. Volgens het HvJ heeft Wallentin in zijn werkstaat Zweden recht op persoonlijke tegemoetkomingen (waaronder de volledige belastingvrije som) omdat hij in Duitsland geen belastbaar inkomen heeft op basis waarvan met zijn persoonlijke en gezinssituatie rekening kan worden gehouden; de desbetreffende studietoelagen vormden immers geen belastbaar inkomen naar Duits belastingrecht.³³

Het HvJ was overigens van mening dat de situatie van Wallentin niet vergelijkbaar was met die van D. In zijn D-arrest³⁴ oordeelde het HvJ dat het vrije verkeer van kapitaal (art. 63 VwEU) niet inhield dat de in Duitsland wonende D aanspraak kon maken op de belastingvrije som van de toenmalige Nederlandse vermogensbelasting met betrekking tot zijn in Nederland gelegen en onder die belasting ressorterende vermogensbestanddelen. Zijn in Nederland gelegen vermogensbestanddelen vormden slechts 10% van zijn totale vermogen en daarmee een niet-wezenlijk deel van dat vermogen zodat hij niet vergelijkbaar was met een inwoner van Nederland. Hieraan doet volgens het HvJ niet af dat de woonstaat (Duitsland) geen vermogensbelasting (meer) kent.³⁵ De vergelijking met Wallentin gaat volgens het HvJ niet op omdat de door Wallentin in Duitsland verworven toelagen geen inkomsten vormden die naar hun aard belastbaar waren krachtens het Duitse belastingrecht.³⁶ Dit onderscheid tussen het niet (langer) voorhanden zijn van een bepaalde belasting in de woonstaat (een vermogensbelasting) en inkomsten die naar hun aard niet belastbaar zijn in de woonstaat oogt enigszins kunstmatig. Het resultaat is dat in beide gevallen met de persoonlijke omstandigheden in de woonstaat geen rekening kan worden gehouden; enerzijds vanwege het ontbreken van een belasting en anderzijds vanwege het ontbreken van belastbare inkomsten. Het HvJ vindt blijkbaar dat het vermogen van D naar zijn aard wel belastbaar is of kan zijn waarbij het geen belang hecht aan het ontbreken van een dergelijke belasting.

31 Vergelijk r.o. 25 van het Meindl-arrest. Zie ook HvJ 16 mei 2000, zaak C-87/99, (Zurstrassen), NTFR 2000/890.

32 R.o. 31 van het Gschwind-arrest.
33 R.o. 18 van het Wallentin-arrest.
34 HvJ 5 juli 2005, zaak C-367/03, (D), NTFR 2005/949.

35 R.o. 41 van het D-arrest.
36 R.o. 42 van het D-arrest.

In het Commissie/Estland-arrest voegt het HvJ een nadere precisering toe aan zijn eerder jurisprudentie en dan met name aan het Wallentin-arrest. Het HvJ benadrukt het belang dat in beginsel de woonstaat de persoonlijke tegemoetkomingen moet toekennen, maar dat in bepaalde situaties daarop aanspraak bestaat in de bronstaat indien zij niet in de woonstaat in aanmerking kunnen worden genomen. Een van die situaties doet zich uiteraard voor indien een zodanig gedeelte van het arbeidsinkomen in de werkstaat wordt verdiend dat de woonstaat geen rekening kan houden met de persoonlijke tegemoetkomingen (Schumacker-arrest en Geschwind-arrest),³⁷ maar ook indien in de woonstaat geen enkel belastbaar inkomen voorhanden is (Wallentin-arrest).³⁸ In het geval dat voorwerp uitmaakt van het Commissie/Estland-arrest en waarin bijna 50% van het totale inkomen van de betrokkene in de woonstaat wordt verworven, zou, aldus het HvJ, de woonstaat in beginsel in staat moeten zijn rekening te houden met de draagkracht en de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokkene (een dame).³⁹ Echter, doordat de betrokkene in haar woonstaat Finland wegens haar geringe wereldinkomen niet belastbaar is, kan die staat haar draagkracht en haar persoonlijke en gezinssituatie niet in aanmerking nemen.⁴⁰ Alsdan heeft zij dus recht op de persoonlijke tegemoetkomingen in Estland. Het Commissie/Estland-arrest voegt dus aan de situaties dat aanspraak kan worden gemaakt op tegemoetkomingen in de bronstaat toe het geval dat de totale inkomsten zodanig gering zijn dat daarover in de woonstaat geen belasting moet worden betaald zodat die staat niet de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokkene in aanmerking kan nemen.

5. Geen vast percentage

Naar mijn mening maakt het HvJ in het Commissie/Estland-arrest duidelijk dat het de inkomenseis niet aan een vast percentage wil koppelen. Estland had de aanbeveling van de Commissie⁴¹ en de daarin opgenomen 75%-grens in zijn belastingwetgeving als drempel geïmplementeerd. Een dergelijke aanbeveling van de Europese Commissie is niet bindend (art. 288 VwEU).⁴² Het HvJ gaat hieraan dan ook voorbij en het maakt daarbij duid-

delijk dat het een dergelijk percentage of een ander vast percentage niet als drempel wil hantieren waarboven de bron- of werkstaat de persoonlijke tegemoetkomingen aan een niet-inwoner moet toestaan. Zoals uit het Commissie/Estland-arrest blijkt, kan de werk- of bronstaat ook verplicht zijn persoonlijke tegemoetkomingen toe te staan aan een niet-inwoner indien, bijvoorbeeld, 50% van zijn totale inkomen in die staat wordt verworven. Waar het om gaat is of de draagkracht en de persoonlijke en gezinssituatie in de woonstaat in aanmerking kan worden genomen. Indien dat niet het geval is, bijvoorbeeld doordat het geringe wereldinkomen niet in de belastingheffing wordt betrokken in de woonstaat, dan bestaat aanspraak op persoonlijke tegemoetkomingen in de bron- of werkstaat.

6. De Schumacker-criteria en de woonstaat

De Schumacker-doctrine heeft uiteraard eveneens consequenties voor de woonstaat.⁴³ Indien een belastingplichtige in de lidstaat die als werk- of bronstaat fungeert niet aan de inkomenseis voldoet zoals hiervoor is weergegeven, dient de woonstaat rekening te houden met zijn draagkracht en zijn persoonlijke en gezinssituatie; de woonstaat moet dan de persoonlijke tegemoetkomingen volledig toekennen (en niet naar evenredigheid).⁴⁴ Dit geldt niet voor geobjectieerde tegemoetkomingen, zoals de MKB-winstvrijstelling, die in de woonstaat slechts pro rata parte in aanmerking dienen te worden genomen en voor het overige in de werkstaat moeten worden toegekend.⁴⁵

7. Slot

Het Schumacker-arrest is inmiddels zeventien jaar oud. De door het HvJ in dat arrest omschreven criteria (persoonlijke tegemoetkomingen en inkomenseis) hebben sindsdien de nodige preciseringen en verduidelijkingen ondergaan. Dat is ook het geval ten gevolge van het Commissie/Estland-arrest waarin het HvJ indiceert dat het geen vast percentage hanteert als drempel waarboven een niet-inwoner van een lidstaat in die staat wat zijn persoonlijke tegemoetkomingen betreft aanspraak kan maken op een zelfde behandeling als een inwoner van die staat. Het HvJ maakt duid-

37 R.o. 52 van het Commissie/Estland-arrest.

38 R.o. 53 van het Commissie/Estland-arrest.

39 R.o. 54 van het Commissie/Estland-arrest.

40 R.o. 55 van het Commissie/Estland-arrest.

41 Aanbeveling 94/79/EG van de Europese Commissie van 21 december 1993, *PB* 1994, L 39, p. 22.

42 Vergelijk tevens r.o. 63 van het Commissie/Estland-arrest.

43 HvJ 12 december 2002, zaak C-385/00, (De Groot), *NTFR* 2003/93

en HvJ 12 juli 2012, zaak C-168/11, (Beker), *NTFR* 2012/1940.

44 HvJ 12 december 2002, zaak C-385/00, (De Groot), *NTFR* 2003/93 en HvJ 12 juli 2012, zaak C-168/11, (Beker), *NTFR* 2012/1940.

45 HR 13 juli 2012, nr. 10/04135, *NTFR* 2012/1887.

lijk dat het er om gaat dat indien de draagkracht en de persoonlijke en gezinssituatie van een belastingplichtige niet in de woonstaat in aanmerking kunnen worden genomen, bijvoorbeeld omdat het wereldinkomen zodanig gering is dat het niet tot belastingheffing leidt in de woonstaat, de werkstaat dezelfde persoonlijke tegemoetkomingen aan een dergelijke niet-inwoner moet verlenen die hij ook aan zijn inwoners toekent. De vraag komt overigens op of hier niet een actievere rol zou moeten zijn weggelegd voor de Europese wetgever waarbij, bijvoorbeeld, de fractionele belastingheffing⁴⁶ zou kunnen worden neergelegd in een verordening of in een richtlijn (een aanbeveling van de Europese Commissie is in dezen, zo blijkt uit het Commissie/Estland-arrest niet de aangewezen weg).⁴⁷

Pötgens⁴⁸

46 Zie K. van Raad, 'Non-Residents – Personal Allowances, Deduction of Personal Expenses and Tax Rates', *World Tax Journal*, 2010, nr. 2, p. 154-161.

47 De Europese Commissie, persbericht 2 april 2012, nr. IP/12/340,

NTR 2012/864, V-N 2012/22.6 heeft overigens aangekondigd in 2012 met bijzondere aandacht te toetsen of belastingvoorschriften die van toepassing zijn op grensoverschrijdende werknemers door de Unierechtelijke beugel kunnen.

48 Prof. mr. F.P.G. Pötgens is hoogle-
raar in het Internationale en Euro-
pese Belastingrecht aan de Vrije
Universiteit Amsterdam en hij is
tevens als belastingadviseur werk-
zaam bij De Brauw Blackstone
Westbroek NV te Amsterdam.