

ECLI:NL:GHSHE:2025:1270

Instantie	Gerechtshof 's-Hertogenbosch
Datum uitspraak	07-05-2025
Datum publicatie	06-06-2025
Zaaknummer	23/840 en 23/841
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBZWB:2023:2776, Bekrachtiging/bevestiging
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Belanghebbende is gepensioneerd. Hij woont in Spanje en ontvangt zijn pensioen uit Nederland, daarvan is ongeveer 23% aan Spanje toegewezen. Een deel van zijn pensioen komt op grond van een beëindigde samenlevingsovereenkomst toe aan zijn ex-partner. Het hof oordeelt dat de ex-partner geen zelfstandig vermogensrecht heeft en dat de omstandigheid dat zowel belanghebbende als de ex-partner IB betalen over dat bedrag niet in strijd is met artikel 1 EP. Verder oordeelt het hof dat belanghebbende geen kwalificerende buitenlands belastingplichtige is en dat hij het bedrag niet kan aftrekken als persoonsgebonden aftrek. Tot slot heeft belanghebbende evenmin op grond van het Unierecht recht op aftrek.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD) 2025061009 FutD 2025-1229 NLF 2025/1270

Uitspraak

GERECHTSHOF s-HERTOGENBOSCH

Team belastingrecht

Meervoudige Belastingkamer

Nummers: 23/840 en 23/841

Uitspraak op het hoger beroep van

[belanghebbende] ,

wonend in [woonplaats] (Spanje),

met gekozen domicilie in [plaats] ,

hierna: belanghebbende,

tegen de uitspraak van de rechtbank Zeeland-West-Brabant (hierna: de rechtbank) van 24 april 2023, nummers BRE 21/5489 en 21/5495, in het geding tussen belanghebbende en

de inspecteur van de Belastingdienst,

hierna: de inspecteur.

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. De inspecteur heeft de aanslagen inkomstenbelasting (hierna: IB) 2016 en 2017 opgelegd.
- 1.2. Belanghebbende heeft bezwaar gemaakt. De inspecteur heeft uitspraken op bezwaar gedaan en de bezwaren ongegrond verklaard.
- 1.3. Belanghebbende heeft tegen deze uitspraken beroep ingesteld bij de rechtbank.
De rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.
- 1.4. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de rechtbank hoger beroep ingesteld bij het hof. De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.5. De inspecteur heeft vóór de zitting, op verzoek van het hof, nadere stukken ingediend. Deze stukken zijn doorgestuurd naar belanghebbende.
- 1.6. De zitting heeft plaatsgevonden op 27 maart 2025 in s-Hertogenbosch. Daar zijn verschenen belanghebbende, bijgestaan door [gemachtigde] , en, namens de inspecteur, [inspecteur 1] , [inspecteur 2] en [inspecteur 3] .
- 1.7. Belanghebbende heeft tijdens de zitting, zonder bezwaar van de andere partij, een kopie overgelegd van een e-mail van [bedrijf] aan belanghebbende die is verzonden op 21 maart 2025. Daarnaast heeft belanghebbende ter zitting een ingevuld formulier proceskosten overgelegd.
- 1.8. Het hof heeft aan het einde van de zitting het onderzoek gesloten.
- 1.9. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat gelijktijdig met de uitspraak in Mijn Rechtspraak wordt geplaatst.

2 Feiten

- 2.1. Belanghebbende is geboren op [geboortedatum] 1953. In 2014 heeft belanghebbende zijn samenlevingsovereenkomst met [naam] (hierna: ex-partner) beëindigd en is hij gehuwd met [echtgenote] (hierna: de echtgenote). In 2015 is belanghebbende, nadat hij was gepensioneerd, naar Spanje geëmigreerd met de echtgenote. Belanghebbende woonde in 2016 en 2017 gedurende het gehele jaar in Spanje.
- 2.2. Belanghebbende genoot in de onderhavige jaren een pensioenuitkering van Stichting Pensioenfonds ABP (hierna: pensioenuitkering van het ABP) van 36.667 (2016) respectievelijk 36.666 (2017), een stamrechtuitkering van ABN AMRO (hierna: stamrechtuitkering) van 21.200 (2016 en 2017), en een lijfrente-uitkering van ABN AMRO Levensverzekering N.V. (hierna: lijfrente-uitkering) van 8.310 (2016 en 2017).
- 2.3. Ten aanzien van het ABP-pensioen heeft de inspecteur in oktober 2016 een verklaring afgegeven dat ABP N.V. op een gedeelte ter grootte van 19,68% van het door haar uit te betalen pensioen mag afzien van de inhouding van loonbelasting. De ABP-pensioenuitkeringen zijn voor het deel van 19,68% in privaatrechtelijk dienstverband opgebouwd en in zoverre op grond van artikel 19 van het Belastingverdrag Nederland-Spanje van 16 juni 1971 (hierna: het Verdrag) aan Spanje ter heffing toegewezen. Op de stamrechtuitkeringen is over het volledige bedrag loonheffing ingehouden.
- 2.4.

De pensioenuitkering van het ABP wordt door het ABP aan belanghebbende uitgekeerd onder (gedeeltelijke) inhouding van loonheffing. Een deel van het netto bedrag van de pensioenuitkering, in beide jaren 9.833, wordt door belanghebbende aan zijn ex-partner betaald op basis van een bepaling in hun beëindigde samenlevingsovereenkomst.

- 2.5. Belanghebbende heeft aangifte IB voor het jaar 2016 gedaan naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 40.818. Belanghebbende heeft in de aangifte opgaaf gedaan van de pensioenuitkering van het ABP (19,68% elders belast), de stamrechtuitkering, en een aftrek vanwege een onderhoudsverplichting aan zijn ex-partner van 9.833. Verder heeft belanghebbende aangegeven dat hij kan worden aangemerkt als een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige en dat hij niet premieplichtig is voor de volksverzekeringen.
- 2.6. Belanghebbende heeft aangifte IB voor het jaar 2017 gedaan naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 50.650. Belanghebbende heeft in de aangifte opgaaf gedaan van de pensioenuitkering van het ABP (19,68% elders belast), de stamrechtuitkering en de lijfrente-uitkering (volledig elders belast). Verder heeft belanghebbende aangegeven dat hij niet kan worden aangemerkt als een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige en niet premieplichtig is voor de volksverzekeringen.
- 2.7. Belanghebbende heeft geen inkomensverklaringen als bedoeld in artikel 7.8, lid 6, Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) voor de jaren 2016 en 2017 overgelegd.
- 2.8. De inspecteur heeft de aanslag IB voor het jaar 2016 in afwijking van de aangifte vastgesteld naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 50.651, zijnde het bedrag van het in Nederland belastbare gedeelte van de pensioenuitkering van het ABP en de stamrechtuitkering. Belanghebbende is door de inspecteur niet aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige.
- 2.9. De aanslag IB voor het jaar 2017 is door de inspecteur overeenkomstig de ingediende aangifte vastgesteld naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 50.650. Belanghebbende is door de inspecteur niet aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige.
- 2.10. Het belastbaar inkomen van belanghebbende in Spanje is vastgesteld op 16.014 voor 2016, bestaande uit de lijfrente-uitkering, 19,68% van de pensioenuitkering van het ABP en 488 aan rente of dividend. De Spaanse belastingdienst heeft belanghebbende over 2016 een aanslag Spaanse inkomstenbelasting van 1.174 opgelegd. Over 2017 is het belastbaar inkomen in Spanje vastgesteld op 15.380, bestaande uit de lijfrente-uitkering, 19,68% van de pensioenuitkering van het ABP en 128 rente of dividend. De Spaanse belastingdienst heeft belanghebbende een aanslag Spaanse inkomstenbelasting over 2017 van 2.369 opgelegd.

3 Geschil en conclusies van partijen

- 3.1. Het geschil betreft het antwoord op de volgende vragen:

- I. Vormt het aan de ex-partner door te storten pensioen fiscaal inkomen van belanghebbende?
- II. Kan belanghebbende worden aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige op grond van artikel 7.8 Wet IB 2001 in samenhang met artikel 21bis, lid 1, Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 (hierna: UBIB 2001)?
- III. Kan belanghebbende via een rechtstreeks beroep op het Unierecht de aftrek te gelde maken?

- 3.2. Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de rechtbank, vernietiging van de aanslagen IB 2016 en 2017 en het vaststellen van de aanslagen IB conform de ingediende aangiftes IB 2016 en 2017, rekening houdend met de aftrek wegens het door te storten pensioen van 9.833 voor beide jaren. De inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de rechtbank.

4 Gronden

Ten aanzien van het geschil

Fiscaal inkomen

- 4.1. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat de inspecteur het bedrag van pensioenverrekening van 9.833 ten onrechte bij hem heeft belast, omdat de ex-partner een zelfstandig vermogensrecht heeft jegens het ABP. Volgens belanghebbende is er sprake van schending van artikel 1 Eerste Protocol bij het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (recht op eigendom) (hierna: EP EVRM) indien het bedrag zowel bij hem als bij zijn ex-partner wordt belast.
- 4.2. Volgens de inspecteur behoort het pensioendeel dat aan de ex-partner moet worden doorbetaald tot het fiscaal inkomen van belanghebbende, omdat de ex-partner geen zelfstandig vermogensrecht jegens het ABP heeft.
- 4.3. De rechtbank heeft als volgt geoordeeld over de belastbaarheid van het deel van de pensioenuitkering van het ABP dat toekomt aan de ex-partner:

“Naar het oordeel van de rechtbank behoort 80,32% van de pensioenuitkering van het ABP, waarvoor het heffingsrecht op grond van het belastingverdrag tussen Nederland en Spanje aan Nederland toekomt, tot het belastbaar inkomen van belanghebbende. Daaraan doet niet af dat op grond van de samenlevingsovereenkomst een gedeelte van dat pensioen toekomt aan de ex-partner toe. De samenlevingsovereenkomst is een civielrechtelijke overeenkomst tussen belanghebbende en de ex-partner en doet geen rechtsreeks recht van de ex-partner op een deel van het ABP pensioen jegens het ABP ontstaan. Belanghebbende is dus als enige gerechtigd tot die pensioenuitkeringen. Voor de toepassing van de Wet IB 2001 dient belanghebbende dan ook te worden aangemerkt als degene die de pensioenuitkeringen heeft genoten.”

Het hof acht dit oordeel van de rechtbank juist, op goede gronden gegeven en maakt dit tot de zijne. Belanghebbende heeft in hoger beroep verder aangevoerd dat sprake is van schending van artikel 1 EP EVRM. Het hof stelt voorop dat de wetgever bij de beoordeling van wat een redelijke en proportionele verhouding is tussen het met een wet nagestreefde gerechtvaardigde doel en de (fundamentele) rechten van individuele belastingplichtigen over een ruime beoordelingsmarge beschikt. Het hof is van oordeel dat de wetgever, bij het opstellen van de wettelijke regeling op grond waarvan het door belanghebbende uitgekeerde gedeelte van het pensioen als alimentatie uitkering bij de ex-partner is belast, die ruime beoordelingsmarge niet heeft overschreden. De reden dat het pensioen bij belanghebbende is belast is namelijk, dat de ex-partner geen zelfstandig vermogensrecht heeft jegens het ABP. Belanghebbende is daarom als enige gerechtigd tot de pensioenuitkering en moet daardoor voor toepassing van de Wet IB 2001 ook voor het door te storten deel van het pensioen als belastingplichtige worden aangemerkt. Voor zover belanghebbende stelt dat hij is getroffen door een individuele buitensporige last, heeft hij niet aannemelijk gemaakt dat daarvan sprake is. De omstandigheid dat het pensioen door de wettelijke regeling tweemaal wordt belast, namelijk bij belanghebbende en bij zijn ex-partner, is daarvoor niet voldoende. Het hof is dan ook van oordeel dat artikel 1 EP EVRM niet is geschonden.

Kwalificerende buitenlandse belastingplichtige

4.4. Volgens belanghebbende heeft de inspecteur de pensioenverrekening ten onrechte niet geaccepteerd als aftrekpost, zoals bedoeld in artikel 6.3 Wet IB 2001. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat verplichtingen als een pensioenverrekening, alimentatie en hypotheekrenteaftrek ten onrechte onder één noemer gebracht worden, namelijk van persoonsgebonden aftrek. Volgens belanghebbende is de absolute drempel van 90% in artikel 7.8, lid 6, Wet IB 2001 om als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige te worden aangemerkt in strijd met het proportionaliteitsbeginsel. In de parlementaire geschiedenis zijn bepaalde situaties, waaronder die van belanghebbende, niet onderkend. De uitzonderingssituatie in artikel 7.8, lid 8, Wet IB 2001 zou daarom op belanghebbende moeten worden toegepast, aldus belanghebbende.

4.5. Volgens de inspecteur kan belanghebbende niet worden aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige, omdat belanghebbende niet voldoet aan de voorwaarden genoemd in artikel 21bis, lid 1, letter b en c, UBIB 2001. Volgens de inspecteur vormt de aftrek die belanghebbende wenst, al sinds jaar en dag een persoonsgebonden aftrekpost in hoofdstuk 6 Wet IB 2001.

4.6. Artikel 7.8 Wet IB 2001 luidt voor zover van belang als volgt:

“6 Een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is een persoon die als inwoner van een andere lidstaat van de Europese Unie, een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, Zwitserland of de BES eilanden in de belastingheffing van die andere lidstaat of staat of op de BES eilanden wordt betrokken en:

a. van wie het inkomen geheel of nagenoeg geheel in Nederland is onderworpen aan de loonbelasting of inkomstenbelasting, of

b. van wie het inkomen tezamen met dat van een belastingplichtige die als zijn partner zou worden aangemerkt indien beide personen binnenlandse belastingplichtigen zouden zijn, geheel of nagenoeg geheel in Nederland is onderworpen aan de loonbelasting en inkomstenbelasting,

onder de voorwaarde dat de belastingplichtige een inkomensverklaring van de belastingautoriteit van zijn woonland verstrekt. Bij algemene maatregel van bestuur kunnen eisen worden gesteld aan de inhoud en de vormgeving van de inkomensverklaring en kunnen regels worden gesteld op grond waarvan om doelmatigheidsredenen de verklaring achterwege kan blijven.

()

8 Bij algemene maatregel van bestuur worden mede als kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen aangemerkt buitenlandse belastingplichtigen die niet ingevolge het zesde lid als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige worden aangemerkt, maar bij wie Nederland volgens het Unierecht gehouden is de persoonlijke situatie en de gezinssituatie in aanmerking te nemen en worden regels gesteld voor toepassing van dit artikel bij die belastingplichtigen. De vorige volzin is van overeenkomstige toepassing op vergelijkbare buitenlandse belastingplichtigen die inwoner zijn van een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, Zwitserland of de BES eilanden. De aanwijzing als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige, bedoeld in de eerste en tweede volzin, kan ook betrekking hebben op een deel van het jaar.”

4.7. In artikel 21bis UBIB 2001 is een uitbreiding opgenomen van de kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen. Deze uitbreiding is opgenomen naar aanleiding van het arrest Commissie tegen Estland.² In dit artikel is bepaald dat ook als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige wordt aangemerkt, degene die:

a. pensioen, lijfrente of een soortgelijke uitkering geniet;

b. voldoet aan de voorwaarden, bedoeld in de aanhef en het slot van de eerste volzin van artikel 7.8, lid 6, Wet IB 2001; en

c. aannemelijk maakt dat hij wegens de geringe hoogte van zijn inkomen in het woonland geen inkomstenbelasting is verschuldigd.

4.8. In de artikelsgewijze toelichting³ bij de invoering van artikel 21bis UBIB 2001 is het volgende opgemerkt:

“Artikel 21bis, eerste lid, van het UBIB 2001 geeft uitvoering aan de uitspraak van het HvJ EU in de zaak Commissie v. Estland. Omdat de Europese jurisprudentie over de fiscale behandeling van buitenlandse belastingplichtigen die hun inkomen niet geheel of nagenoeg geheel in een bronstaat verdienen nog niet volledig is uitgekristalliseerd, is er vooralsnog voor gekozen om zo dicht mogelijk bij genoemde uitspraak te blijven. Dit betekent dat de bepaling alleen van toepassing is op gepensioneerde buitenlandse belastingplichtigen met een klein pensioen (of een kleine lijfrente dan wel andere oudedagsvoorziening, zoals een staatspensioen). Indien zij wegens de geringe hoogte van hun inkomen geen belasting verschuldigd zijn in hun woonland, worden zij aangemerkt als kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen, mits ook aan de overige voorwaarden wordt voldaan. Aan voornoemde eis wordt voldaan indien het wereldwijde inkomen van de buitenlandse belastingplichtige dermate laag is dat in het woonland geen inkomstenbelasting verschuldigd is als gevolg van regelingen van dat land die als doel hebben om een bepaald minimuminkomen buiten de belastingheffing te laten. Het gaat hierbij bijvoorbeeld om een belastingvrije som. Onder de bepaling valt niet de situatie waarin de belastingplichtige in het woonland geen belasting is verschuldigd door de toepassing van regels ter voorkoming van dubbele belasting, terwijl zonder de toepassing van deze regels wel belasting verschuldigd zou zijn.”

- 4.9. Het hof is van oordeel dat belanghebbende niet voldoet aan de cumulatieve voorwaarden die zijn genoemd in artikel 7.8 Wet IB 2001 of artikel 21bis UBIB 2001. Belanghebbende heeft voor geen van beide jaren een inkomensverklaring overgelegd. Daarnaast voldoet belanghebbende niet aan het 90%-criterium. De uitzonderingssituatie die is opgenomen in artikel 21bis UBIB 2001 is ook niet op belanghebbende van toepassing. Belanghebbende heeft niet aannemelijk gemaakt dat hij vanwege de geringe hoogte van zijn inkomen geen belasting verschuldigd is in zijn woonland. Belanghebbende is namelijk, zoals volgt uit de ter zitting overgelegde e-mail van het Spaanse belastingadvieskantoor [bedrijf] over 2016 en 2017, belasting verschuldigd in Spanje.
- 4.10. Aangezien belanghebbende geen kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is, kan hij geen beroep doen op artikel 6.3 Wet IB 2001.
- 4.11. Belanghebbende verzoekt het hof om de relevante wetgeving buiten toepassing te laten, omdat toepassing van die wetgeving voor hem onevenredig nadelige gevolgen heeft. Belanghebbende verwijst daarbij naar een uitspraak van de rechtbank Gelderland van 9 november 2021.⁴
- 4.12. Artikel 11 Wet algemene bepalingen, waarin tot uitdrukking is gebracht dat de rechter de redelijkheid en billijkheid van een wettelijke maatregel niet mag toetsen en het toetsingsverbod van artikel 120 Grondwet staan bij de huidige stand van de rechtsontwikkeling in de weg aan toetsing van artikel 7.8 Wet IB 2001 dan wel artikel 21bis UBIB 2001 aan het evenredigheidsbeginsel. Artikel 21bis UBIB 2001 is immers dwingend geformuleerd en de tekst van die bepaling laat geen ruimte om daarvan af te wijken. Doordat de Wet IB 2001 een wet in formele zin is, kan artikel 7.8 Wet IB 2001 niet worden getoetst aan artikel 3:4, lid 2, Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) en aan het evenredigheidsbeginsel.⁵ Voor een andere uitkomst dan waartoe toepassing van de wettelijke bepaling leidt, bestaat aanleiding indien zich bijzondere omstandigheden voordoen die niet of niet ten volle zijn verdisconteerd in de afweging van de wetgever en de toepassing van de wettelijke bepaling zozeer in strijd doen zijn met algemene rechtsbeginselen dat die toepassing achterwege moet blijven. Van die bijzondere omstandigheden is in dit geval geen sprake. Zoals belanghebbende ter zitting heeft uitgelegd kan hij de doorbetaling van een deel van het pensioen aan zijn ex-partner niet in zijn woonland Spanje in aftrek brengen mede omdat de Spaanse wet slechts aftrek toestaat van betalingen die door een rechter zijn vastgesteld. Dat is geen omstandigheid waarmee de Nederlandse wetgever rekening behoeft te houden.
- 4.13. Belanghebbende heeft tevens aangevoerd dat artikel 7.8 Wet IB 2001 in strijd is met artikel 1 EP EVRM. Het hof oordeelt daarover als volgt. Uit de parlementaire geschiedenis⁶ volgt dat de wetgever heeft beoogd om de wettelijke bepalingen ter zake van buitenlandse belastingplichtigen meer in overeenstemming te brengen met het Europese recht, dat de nieuwe regeling een forse

vereenvoudiging vormt ten opzichte van de eerdere regeling en dat de regeling ruim voor de ingangsdatum is aangekondigd. De wetgever heeft daarbij onder ogen gezien en geaccepteerd dat een kleine groep belastingplichtigen er, veelal beperkt, financieel op achteruit zou gaan. Hij heeft in dat verband bewust afgezien van een overgangsregeling vanwege de complexiteit en de hoge uitvoeringskosten die dat zou meebrengen. Naar het oordeel van het hof geeft de parlementaire geschiedenis blijk van een door de wetgever gemaakte redelijke afweging tussen het met de regeling van artikel 7.8 Wet IB 2001 nagestreefde doel in het algemeen belang - meer overeenstemming met het Europese recht en vereenvoudiging - en de bescherming van de individuele belangen - vroegtijdige aankondiging en macro bezien lijdt slechts een kleine groep, beperkt, financieel nadeel. Gelet hierop is naar het oordeel van het hof de keuze van de wetgever niet evident van iedere redelijke grond ontbloot en is hij niet getreden buiten de hem toegewezen ruime beoordelingsmarge. De omstandigheid dat belanghebbende door de invoering van artikel 7.8 Wet IB 2001 het aan zijn ex-partner door te storten deel van de pensioenuitkering niet meer in aftrek kan brengen in Nederland maakt dit niet anders. Niet gebleken is dat belanghebbende hierdoor is getroffen door een individuele buitensporige last. De slotsom is dan ook dat van strijd met artikel 1 EP EVRM geen sprake is.

Europees recht

- 4.14. De vraag is of de Nederlandse wetgever met deze regelgeving het Unierecht op de juiste wijze heeft geïmplementeerd. De nationale regels moeten immers worden uitgelegd met inachtneming van het Unierecht. Indien het Unierecht noopt tot een verdergaande tegemoetkoming dan de nationale regelgeving voorschrijft, dient aan het Unierecht voorrang te worden gegeven en het nationale recht buiten toepassing te blijven.
- 4.15. Volgens belanghebbende is het in zijn geval feitelijk en juridisch onmogelijk om in Spanje rekening te houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie. De Belastingdienst heeft dat ten onrechte aangeduid als dispariteit. Het is volgens belanghebbende een Unierechtelijk belemmerende maatregel die leidt tot discriminatie. Belanghebbende doet daarom een beroep op de arresten van het Hof van Justitie (HvJ) in de zaken Schempp⁷ en Schumacker⁸. Als in Nederland niet 100% van de aftrek wordt toegestaan, dan stelt belanghebbende zich op het standpunt dat naar rato rekening moet worden gehouden met de aftrek.
- 4.16. Volgens de inspecteur bestaat in Unierechtelijk perspectief geen recht op persoonlijke tegemoetkomingen in Nederland. Er is volgens de inspecteur zowel in absolute als relatieve zin geen sprake van een gering inkomen in Spanje waarop de persoonlijke situatie van belanghebbende niet (volledig) in aanmerking zou kunnen worden genomen. Ook op basis van het stappenplan van gerechtshof s-Hertogenbosch is geen sprake van een Schumacker-situatie, omdat in Spanje na alle in het woonland bestaande en toepasbare tegemoetkomingen nog een te betalen bedrag aan belasting resteert. Volgens de inspecteur is Nederland niet gehouden om aftrek te verlenen in de situatie dat er sprake is van een dispariteit tussen het Nederlandse en Spaanse belastingstelsel.
- 4.17. Op 18 mei 2022 heeft het hof uitspraak gedaan in drie zaken waarin Schumacker-problematiek aan de orde was.⁹ In de bij die uitspraken gevoegde bijlage heeft het hof een uitgebreide zienswijze gegeven ten aanzien van de reikwijdte van de zogenoemde Schumacker-rechtspraak van het HvJ. De bijlage is bij de onderhavige uitspraak gevoegd en maakt er integraal onderdeel van uit. Bij de afdoening van de onderhavige zaak zal het hof de in onderdeel 29 van de bijlage beschreven stappen volgen.
- 4.18. Belanghebbende voldoet niet aan het criterium dat hij 90% of meer van zijn inkomen buiten de woonstaat geniet (stap 1).
- 4.19. Stap 2 luidt als volgt: Kan de woonlidstaat in voldoende mate rekening houden met de persoonlijke en gezinssituatie? Hierbij wordt gekeken naar het inkomen dat volgens de wetgeving van de woonlidstaat effectief in de belastingheffing wordt betrokken en naar de tegemoetkomingen waarop de

belastingplichtige recht heeft volgens de wetgeving van de woonlidstaat. Als deze vraag bevestigend wordt beantwoord, hoeft de werklidstaat geen rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie.

4.20. Voor beide jaren staat vast dat in Spanje het pensioeninkomen voor 15.526 in de belastingheffing wordt betrokken. Dat is 23,46% van het wereldinkomen van belanghebbende. Belanghebbende is in Spanje over beide jaren na toepassing van de tegemoetkomingen waarop belanghebbende recht heeft volgens de wetgeving van Spanje belasting verschuldigd. Het inkomen is dus niet dermate gering dat Spanje geen rekening kan houden met de persoonlijke en gezinssituatie van belanghebbende. Dat betekent dat belanghebbende ook op grond van het Unierecht geen recht heeft op aftrek van het gedeelte van de pensioenuitkering dat belanghebbende aan zijn ex-partner heeft betaald.

Tussenconclusie

4.21. De slotsom is dat het hoger beroep ongegrond is.

Ten aanzien van het griffierecht

4.22. Het hof ziet geen aanleiding om het griffierecht te laten vergoeden.

Ten aanzien van de proceskosten

4.23. Het hof oordeelt dat er geen redenen zijn voor een veroordeling in de proceskosten als bedoeld in artikel 8:75 Awb.

5 Beslissing

Het hof:

- verklaart het hoger beroep ongegrond;
- bevestigt de uitspraak van de rechtbank.

De uitspraak is gedaan door J.M. van der Vegt, voorzitter, M.J.C. Pieterse en M. Harthoorn, in tegenwoordigheid van E. Royakkers, als griffier.

De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 7 mei 2025 en een afschrift van de uitspraak is op die datum in Mijn Rechtspraak geplaatst.

De uitspraak is alleen door de voorzitter ondertekend aangezien de griffier is verhinderd deze te ondertekenen.

De griffier, De voorzitter,

E. Royakkers J.M. van der Vegt

Het aanwenden van een rechtsmiddel

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij **de Hoge Raad der Nederlanden via het webportaal van de Hoge Raad www.hogeraad.nl**.

Bepaalde personen die niet worden vertegenwoordigd door een gemachtigde die beroepsmatig rechtsbijstand verleent, mogen per post beroep in cassatie instellen. Dit zijn natuurlijke personen en verenigingen waarvan de statuten niet zijn opgenomen in een notariële akte. Als zij geen gebruik willen maken van digitaal procederen kunnen deze personen het beroepschrift in cassatie sturen aan **de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), postbus 20303, 2500 EH Den Haag**. Alle andere personen en gemachtigden die beroepsmatig rechtsbijstand verlenen, zijn in beginsel verplicht digitaal te procederen (zie www.hogeraad.nl).

Bij het instellen van beroep in cassatie moet het volgende in acht worden genomen:

1. Bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.
2. (Alleen bij procederen op papier) het beroepschrift moet ondertekend zijn;
3. Het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. de dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
 - d. e gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad.

In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de andere partij te veroordelen in de proceskosten.

Bijlage

1. Bij het hof zijn diverse zaken aanhangig waarin de reikwijdte van de zogenoemde Schumacker-rechtspraak van het HvJ EU aan de orde is. Bij de behandeling van deze zaken is gebleken dat deze rechtspraak bij de uitwerking vele vragen oproept. Het hof heeft daarom een poging gedaan om deze vragen te benoemen en een lijn uit te zetten waarlangs deze vragen kunnen worden beantwoord. In deze bijlage, die zal worden gevoegd bij de uitspraken waar dit speelt, zal het hof een uiteenzetting geven van de relevante rechtspraak en de vragen die dit oproept. Geschetst wordt welke vragen beantwoord moeten worden, welke keuzes het hof maakt en waarom het hof tot die antwoorden komt. Het hof spreekt hierna van woonlidstaat en werklidstaat, zoals ook het HvJ EU doet, maar in veel gevallen gaat het om gepensioneerden met inkomen uit Nederland die in een andere lidstaat dan Nederland wonen. Waar dus over werklidstaat wordt gesproken, moet hier ook onder worden verstaan bronlidstaat.

2. In de onder 1 genoemde zaken zijn de belastingplichtigen niet aan te merken als kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen volgens de nationale regels. De vraag is echter of de Nederlandse wetgever met deze regelgeving het Unierecht op de juiste wijze heeft geïmplementeerd. De nationale regels moeten immers worden uitgelegd met inachtneming van het Unierecht. Indien het Unierecht noopt tot een verdergaande tegemoetkoming dan de nationale regelgeving voorschrijft, dient aan het Unierecht voorrang te worden gegeven en het nationale recht buiten toepassing te blijven.

3. Voor de directe belastingen geldt dat ingezetenen en niet-ingezetenen zich in de regel niet in vergelijkbare situaties bevinden, 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 zich bevindt 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, het gemakkelijkst kan worden beoordeeld op de plaats waar hij het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft, welke plaats in het algemeen zijn gebruikelijke woonplaats is.¹⁰

4. In de regel is dus geen sprake van discriminatie indien de niet-ingezetene bepaalde voordelen die te maken hebben met de persoonlijke en gezinssituatie niet krijgt.

5. Er is echter wel sprake van discriminatie wanneer ingezetenen en niet-ingezetenen in een vergelijkbare situatie verkeren en niet-ingezetenen bepaalde voordelen worden onthouden. Dat is met name het geval wanneer een niet-ingezeten belastingplichtige geen inkomsten van betekenis op het grondgebied van de woonlidstaat verwerft en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen verwerft uit een in een andere lidstaat uitgeoefende activiteit, zodat de woonlidstaat hem niet de voordelen kan toekennen waarop aanspraak ontstaat wanneer met zijn persoonlijke en gezinssituatie rekening wordt gehouden.¹¹ In een dergelijk geval wordt namelijk nergens¹² met de persoonlijke en gezinssituatie rekening gehouden. Bij de beoordeling van de relevante inkomsten in de betreffende lidstaten gaat het om het belastbare gezinsinkomen.¹³

6. Het gaat er dus om of in de woonlidstaat sprake is van voldoende inkomen om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige. Of dat zo is, hangt ervan af (a) welk inkomen in de woonlidstaat in aanmerking wordt genomen, (b) welke mate van tegemoetkoming in de woonlidstaat voldoende wordt geacht en (c) welke faciliteiten in aanmerking worden genomen.¹⁴

7. De bewijslast dat de woonlidstaat niet in staat is om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie rust op de belastingplichtige. Daarbij gelden de Nederlandse bewijsregels (het Unierechtelijke beginsel van procedurele autonomie), maar binnen de grenzen van het Unierechtelijke gelijkheidsbeginsel (de bewijslastregels moeten gelijk zijn voor nationale en grensoverschrijdende situaties) en het Unierechtelijke effectiviteits- of doeltreffendheidsbeginsel (de bewijslast mag niet dusdanig zwaar zijn dat in werkelijkheid de Unierechtelijke rechten op vrij verkeer niet genoten kunnen worden).¹⁵

a. Relevante inkomen in de woonlidstaat

8. De eerste vraag die in deze zaken opkomt is welk inkomen in de woonlidstaat in aanmerking wordt genomen bij de beoordeling of in die staat rekening kan worden gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige.

9. De inspecteur verdedigt in deze zaken dat gekeken moet worden naar het totale wereldinkomen dat de woonlidstaat in beginsel in aanmerking kan nemen en dat hierbij geen rekening gehouden hoeft te worden met een toewijzing van heffingsrechten op grond van een bilateraal belastingverdrag. Dit standpunt wordt door het hof verworpen. Dit standpunt zou immers meebrengen dat aan de Schumacker-jurisprudentie elke werking wordt onzegd. In de meeste lidstaten is het immers gebruikelijk dat de woonlidstaat het wereldinkomen in de belastingheffing betreft, voordat op basis van een bilateraal belastingverdrag voorkoming van dubbele belasting wordt verleend. De rechtspraak van het HvJ EU brengt juist mee dat wanneer de woonlidstaat feitelijk niet kan heffen over het in de werklidstaat genoten inkomen, omdat het heffingsrecht daarover is toegewezen aan de werklidstaat, beoordeeld moet worden of er nog voldoende inkomen in de woonlidstaat zelf wordt genoten waarover belasting mag worden geheven om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie. Het inkomen waarvan het heffingsrecht op grond van een bilateraal belastingverdrag is toegewezen aan de werklidstaat dient derhalve buiten aanmerking te blijven.

10. De inspecteur verdedigt verder bij de beantwoording van de eerste vraag dat uitgegaan moet worden van het inkomen naar Nederlands recht, ongeacht de wijze waarop de woonlidstaat het inkomen in aanmerking neemt. Het hof verwerpt dit standpunt. Uit de arresten Wallentin¹⁶ en Meindl¹⁷ blijkt naar het

oordeel van het hof overtuigend dat moet worden gekeken naar het in de woonlidstaat te belasten inkomen volgens de regels van de woonlidstaat. In de zaak Wallentin genoot Wallentin weliswaar in zijn woonland Duitsland een maandelijkse toelage van zijn ouders en een maandelijks stipendium van de Duitse overheid, maar naar Duits belastingrecht werden deze inkomsten niet aangemerkt als belastbaar inkomen. In de zaak Meindl genoot de echtgenote in woonlidstaat Oostenrijk een zwangerschapsuitkering, een bijzondere ouderschapsuitkering en gezinsbijstand, maar deze inkomsten waren naar Oostenrijks recht geen belastbare inkomsten. In beide zaken oordeelde het HvJ EU dan ook dat in de woonlidstaat geen rekening kon worden gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie en dat de werklidstaat hier om deze reden wel rekening mee dient te houden. Naar het oordeel van het hof dient het in de woonlidstaat genoten inkomen derhalve bepaald te worden aan de hand van de maatstaven van die lidstaat.

11. Op grond van het voorgaande en de vaste rechtspraak van het HvJ EU is het hof van oordeel dat wanneer een belastingplichtige in de woonlidstaat geen inkomen van betekenis geniet en 90% of meer van zijn wereldinkomen, buiten de woonlidstaat verdient, de werklidstaat verplicht is rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie. In een dergelijk geval dienen de faciliteiten die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie volledig in aanmerking genomen te worden in de werklidstaat, aangezien de woonlidstaat dergelijke faciliteiten niet kan verlenen. Indien er sprake is van meerdere werklidstaten, dienen de werklidstaten dit naar evenredigheid te doen.¹⁸

Deze situatie dient onderscheiden te worden van de situatie waarin niet aan het 90%-criterium wordt voldaan, inkomen van betekenis in de woonlidstaat wordt genoten en de woonlidstaat desondanks niet in staat is om volledig rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie. Die gevallen zijn thans aan de orde in een aantal procedures bij het hof en deze gevallen staan centraal in het vervolg van deze bijlage.

b. Mate van tegemoetkoming in de woonlidstaat

12. Een volgende vraag is of relevant is of de woonlidstaat volledig rekening houdt met de persoonlijke en gezinssituatie. Anders gezegd, of een gedeeltelijke tegemoetkoming door de woonlidstaat al meebrengt dat de werklidstaat geen tegemoetkoming hoeft te verlenen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie.

13. Uit het arrest Gschwind¹⁹ zou kunnen worden afgeleid dat volstaan kan worden met opname van een procentuele of absolute grens in de regelgeving van de werklidstaat, voor beantwoording van de vraag of de woonlidstaat een toereikende belastinggrondslag heeft om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen. Voor de toepassing van de Duitse splittingregeling was van belang dat de totale inkomsten van de echtgenoten voor ten minste 90% aan de Duitse inkomstenbelasting waren onderworpen, dan wel dat de niet aan de Duitse inkomstenbelasting onderworpen inkomsten niet meer dan 24.000 DM bedroegen. Dit zou ook kunnen worden afgeleid uit het arrest Hoge Raad van 8 oktober 2021²⁰, waarin de Hoge Raad oordeelde dat slechts in uitzonderingsgevallen het aan de werklidstaat is om aftrek in verband met de persoonlijke en gezinssituatie te verlenen, en wel in die gevallen waarin de woonlidstaat met die aftrekposten geen rekening kan houden omdat het gezinsinkomen geheel of nagenoeg geheel in de werklidstaat wordt verdiend.

14. Het hof volgt deze strikte uitleg van de Schumacker-leer niet. Uit het arrest Commissie-Estland²¹ kan worden afgeleid dat er uitzonderingssituaties zijn waarbij een dergelijke 90%-grens niet relevant is en veel meer van belang is of in de woonlidstaat voldoende rekening kan worden gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie. Ook uit andere rechtspraak zou kunnen worden afgeleid dat van belang is of de gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen.²²

15. Uit de onder 14 vermelde rechtspraak leidt het hof af dat beoordeeld moet worden of in de woonlidstaat volledig en naar behoren rekening kan worden gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie. Dit betekent dat wanneer niet in voldoende mate daarmee rekening kan worden gehouden, de werklidstaat verplicht is om daar mede dat wil zeggen deels in te voorzien.

16. Daarmee is nog niets gezegd over de wijze waarop dat moet worden beoordeeld. Hiervóór heeft het hof al geconcludeerd dat moet worden gekeken naar het inkomen dat feitelijk in de woonlidstaat in de belastingheffing wordt betrokken (berekend volgens de maatstaven van de woonlidstaat) en dat inkomen dat weliswaar in aanmerking wordt genomen, maar waarvan het heffingsrecht op grond van een bilateraal belastingverdrag is toegewezen aan de werklidstaat, buiten aanmerking moet blijven. De vervolgvraag is echter welke faciliteiten die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie, in aanmerking moeten worden genomen. Moet hierbij gekeken worden naar de faciliteiten die in de woonlidstaat gelden of moet worden gekeken naar de faciliteiten die de werklidstaat normaliter in aanmerking neemt?

17. Vanuit de hoofdregel dat het in beginsel op de weg van de woonlidstaat ligt om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie, kan worden verdedigd dat voor de vraag of de woonlidstaat daartoe in staat is, gekeken moet worden naar de faciliteiten die gelden in de woonlidstaat.

18. Nadeel van een beoordeling vanuit de woonlidstaat is dat de werklidstaat afhankelijk wordt van de wijze waarop de woonlidstaat rekening houdt met de persoonlijke en gezinssituatie en dat kan leiden tot uitkomsten, waarvan kan worden afgevraagd of die wenselijk zijn. Alsdan is het namelijk mogelijk dat twee (buitenlandse) belastingplichtigen met een identiek inkomen in werklidstaat Nederland en een identiek inkomen in twee verschillende woonlidstaten, in Nederland een (totaal) verschillende (aanvullende) tegemoetkoming krijgen voor de persoonlijke en gezinssituatie. De belastingstelsels zijn immers niet geharmoniseerd en de wijze waarop en in welke mate rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie verschilt per lidstaat. Ook zou kunnen worden betoogd dat het gaat om de vraag of de werklidstaat wel of niet discrimineert tussen ingezetenen en niet-ingezetenen en dat om die reden uitgegaan moet worden van de faciliteiten die gelden in de werklidstaat.

19. Indien gekeken dient te worden naar de faciliteiten die de werklidstaat biedt, zou dit meebrengen dat relatief complexe berekeningen zouden moeten worden gemaakt, waarbij de in de werklidstaat geldende faciliteiten afgezet zouden moeten worden tegen het volgens de woonlidstaat feitelijk te belasten inkomen. Betwijfeld kan worden of het HvJ EU dit bedoeld heeft met de gewezen rechtspraak.

20. Alles afwegende komt het hof tot het oordeel dat vastgesteld moet worden of in de woonlidstaat op grond van de aldaar geldende belastingregels in voldoende mate rekening kan worden gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie. Er moet dus worden gekeken naar de faciliteiten die in de woonlidstaat gelden. Dat de consequentie daarvan is dat de werklidstaat bij een inwoner van de ene woonlidstaat wel faciliteiten moet verlenen en bij een inwoner van een andere woonlidstaat niet, terwijl voor het overige sprake is van identieke omstandigheden wat betreft de verdeling van de inkomens over de lidstaten, is dan een gevolg van de dispariteit tussen de belastingstelsels van de lidstaten.

c. Welke fiscale faciliteiten zijn van belang?

21. Een volgende vraag is welke faciliteiten van belang zijn voor de vraag of in voldoende mate rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie. Dit zal sterk afhangen van het belastingstelsel in het betreffende land. Gekeken moet worden naar de aard van de faciliteit en doel en strekking daarvan. Uit het arrest Lakebrink kan worden afgeleid dat het begrip faciliteiten die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie vrij ruim moet worden uitgelegd als betrekking hebbend op alle belastingvoordelen die verband houden met de fiscale draagkracht van de niet-ingezetene.²³ Zo volgt uit dat arrest dat de negatieve voordelen uit de verhuur van onroerende zaken bepalend zijn voor de fiscale draagkracht en dat de fiscale draagkracht geacht wordt deel uit te maken van de persoonlijke situatie van de niet-ingezetene in de zin van het arrest Schumacker.

d. Gevolgen van het niet volledig in aanmerking kunnen nemen van de faciliteiten in de woonlidstaat

22. Indien vast komt te staan dat in de woonlidstaat de aldaar geldende faciliteiten die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie niet volledig in aanmerking kunnen worden genomen, zal de werklidstaat hiermee rekening moeten houden. De vraag die daarbij opkomt is welke tegemoetkomingen

dan in de werklidstaat verleend dienen te worden. Dient per soort tegemoetkoming te worden beoordeeld of de woonlidstaat deze volledig in aanmerking heeft genomen? Of dient naar het totaal aan tegemoetkomingen te worden gekeken?

23. Het hof gaat uit van de tweede benadering. De eerste benadering zou immers meebrengen dat moet worden vastgesteld welke tegemoetkoming in de woonlidstaat wel of niet in aanmerking is genomen en leidt tot allerlei complicaties. Indien een belastingplichtige in de woonlidstaat recht heeft op diverse tegemoetkomingen, welke is dan wel of niet verleend? Dat zou kunnen afhangen van de volgorde waarin aftrekposten in aanmerking worden genomen binnen de systematiek van de woonlidstaat. En die benadering roept ook de vraag op hoe moet worden omgegaan met tegemoetkomingen die de werklidstaat wel kent, maar de woonlidstaat niet of omgekeerd. Dat zou kunnen leiden tot het miskennen van dispariteiten tussen de belastingstelsels.

24. Een andere vraag is hoe moet worden omgegaan met de mate waarin in de woonlidstaat geen rekening kan worden gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie. Indien bijvoorbeeld in de woonlidstaat de omvang van het te belasten inkomen meebrengt dat aldaar 1.000 aan tegemoetkomingen niet kan worden verzilverd, tot welke omvang dient de werklidstaat dan een tegemoetkoming te verlenen? Dit zorgt echter ook voor complicaties indien bepaalde tegemoetkomingen in het inkomen worden verwerkt, terwijl andere tegemoetkomingen rechtstreeks in mindering worden gebracht op de verschuldigde belasting, zoals bijvoorbeeld de heffingskortingen in Nederland.

25. Het hof is van oordeel dat de tegemoetkomingen van de woonlidstaat en de werklidstaat niet zouden mogen cumuleren. De enige uitzondering daarop is de situatie zoals aan de orde in de zaak Commissie-Estland waarin het totale wereldinkomen zodanig laag was dat in beide landen de aldaar geldende belastingvrije som niet of nauwelijks werd overschreden. Indien in een dergelijke situatie de werklidstaat geen belastingvrije som toekent voor het aldaar belaste inkomen, zou de belastingplichtige alsnog belasting betalen ondanks dat het totale inkomen beneden de belastingvrije som bleef.

26. Het vorenstaande leidt het hof tot de volgende conclusie. Indien vast komt te staan dat in de woonlidstaat onvoldoende rekening kan worden gehouden met de aldaar geldende tegemoetkomingen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie, dient de werklidstaat de binnen die staat geldende tegemoetkomingen te verlenen. De werklidstaat mag echter rekening houden met het feit dat in de woonlidstaat ook al tegemoetkomingen in aanmerking zijn genomen. Het hof zal daarbij uitgaan van een evenredige verdeling tussen de woonlidstaat en de werklidstaat op basis van het inkomen dat in beide lidstaten effectief in de belastingheffing wordt betrokken. Het hof sluit daarbij aan op de benadering die het HvJ EU heeft gevolgd in het arrest X. Het hof realiseert zich dat bij deze benadering een cumulatie van faciliteiten in beide lidstaten niet is uitgesloten. Hierbij valt te denken aan het hiervoor in onderdeel 24 gegeven voorbeeld waarin tot een relatief gering bedrag in de woonlidstaat niet de volledige tegemoetkomingen kunnen worden verleend. De praktische uitvoerbaarheid brengt het hof er echter toe om toch te kiezen voor de oplossing waarbij de werklidstaat tegemoetkomingen verleent op basis van het aandeel van het inkomen dat in die werklidstaat in de belastingheffing wordt betrokken, mede gelet op de hierna te vermelden maximering.

27. De achtergrond van de Schumacker-rechtspraak is het wegnemen van discriminatie in de werklidstaat die plaatsvindt tussen ingezetenen en niet-ingezetenen in het geval beide situaties elkaar benaderen en in de woonlidstaat op onvoldoende wijze rekening kan worden gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie. De gedachte dat niet mag worden gediscrimineerd in een dergelijk geval, betekent tevens dat de tegemoetkoming die de werklidstaat moet geven, niet verder gaat dan de tegemoetkoming die een ingezetene zou genieten.

Deze begrenzing kan worden bepaald door eerst te berekenen wat de belastingheffing in de werklidstaat zou zijn geweest indien de niet-ingezetene voor zijn wereldinkomen in de werklidstaat belastingplichtig zou zijn, rekening houdend met de persoonlijke en gezinssituatie, zoals deze geldt in de werklidstaat (berekening 1). Die heffing moet vervolgens worden afgezet tegen de belastingheffing die volgt uit het in aanmerking nemen van een evenredig deel van de tegemoetkomingen die verband houden met de

persoonlijke en gezinssituatie bij de buitenlandse belastingplichtige zoals opgenomen in onderdeel 26 (berekening 2). De aanslag wordt verminderd tot het hoogste bedrag aan belastingheffing dat resulteert uit de berekeningen 1 en 2.

Overige punten

28. In sommige zaken wordt door de belastingplichtige het standpunt ingenomen dat de algemene heffingskorting geen maatregel is die verband houdt met de persoonlijke en gezinssituatie aangezien iedere belastingplichtige daar recht op heeft. Volgens deze belastingplichtigen leidt het niet toekennen van de algemene heffingskorting aan niet-ingezetenen tot een ongerechtvaardigde discriminatie ten opzichte van ingezetenen. Zij beroepen zich in dit kader op het arrest Miljoen²⁴ waarin het HvJ EU een uitspraak deed over de toekenning van het heffingvrije vermogen binnen box 3.

Het hof verwerpt dit standpunt. Uit de rechtspraak van het HvJ EU leidt het hof af dat de belastingvrije som of de heffingskorting wel degelijk wordt gezien als een tegemoetkoming die te maken heeft met draagkracht en uit dien hoofde moet worden gerekend tot de tegemoetkomingen die te maken hebben met de persoonlijke en gezinssituatie. Daaraan doet niet af dat die belastingvrije som of de heffingskorting een vast bedrag is. De achtergrond is immers om tot een bepaald bestaansminimum geen belasting te heffen. Dit kan afgeleid worden uit het arrest Commissie-Estland, maar bijvoorbeeld ook uit het arrest D25 dat ging om de belastingvrije som in de vermogensbelasting.

Overigens wijst het hof er op dat de algemene heffingskorting met ingang van 2014 niet meer uit een vast bedrag bestaat, maar mede afhankelijk is van de hoogte van het inkomen uit werk en woning en met ingang van 2016 zelfs tot nihil kan afnemen. Daarmee is duidelijk dat de toekenning van de algemene heffingskorting wel degelijk verband houdt met de draagkracht van de belastingplichtige.

Het heffingvrije vermogen in box 3 heeft een geheel andere achtergrond. Deze vrijstelling heeft niet zozeer als achtergrond om een bepaald bestaansminimum te garanderen, maar vormt veelal een praktische tegemoetkoming om een bepaald minimumvermogen buiten de belastingheffing te laten. In zoverre lijkt deze tegemoetkoming op de rente- en dividendvrijstelling zoals deze gold onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964.²⁶ Het beroep van belanghebbenden op het arrest Miljoen faalt derhalve.

Samenvattend

29. Al het voorgaande leidt tot de volgende te nemen stappen:

1) Geniet de belastingplichtige 90% of meer van zijn wereldinkomen, bepaald naar de maatstaven van de woonlidstaat, buiten de woonlidstaat en wordt in de woonlidstaat geen inkomen van betekenis genoten?

Zo ja, dan worden in de werklidstaat de volledige tegemoetkomingen in aanmerking genomen.

Zo nee, dan volgen de volgende stappen.

2) Kan de woonlidstaat in voldoende mate rekening houden met de persoonlijke en gezinssituatie? Hierbij wordt gekeken naar het inkomen dat volgens de wetgeving van de woonlidstaat effectief in de belastingheffing wordt betrokken en naar de tegemoetkomingen waarop de belastingplichtige recht heeft volgens de wetgeving van de woonlidstaat. Als deze vraag bevestigend wordt beantwoord, hoeft de werklidstaat geen rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie.

3) Indien vraag 2) ontkennend wordt beantwoord, dient de werklidstaat de volgens de wetgeving van de werklidstaat geldende tegemoetkomingen deels te verlenen. Dit wordt bepaald door de breuk: belast inkomen in de werklidstaat / wereldinkomen.

4) De door de werklidstaat te verlenen tegemoetkoming wordt begrensd door de belastingheffing die een ingezetene in de werklidstaat verschuldigd zou zijn in overigens vergelijkbare omstandigheden als de niet-ingezetene.

-
- ¹ Tractatenblad 1971, 144.
 - ² HvJ EU 10 mei 2012, Commissie tegen Estland, ECLI:EU:C:2012:282.
 - ³ Besluit van 17 december 2014, Stb. 2014, 579, p. 19.
 - ⁴ ECLI:NL:RBGEL:2021:5972.
 - ⁵ Vergelijk over evenredigheidstoetsing van wetten in formele zin door de rechter o.a. Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State 1 maart 2023, ECLI:NL:RVS:2023:772.
 - ⁶ *Kamerstukken II*, 2013/2014, 33 752, nr. 11, blz. 74-75.
 - ⁷ HvJ 12 juli 2005, Schempp, ECLI:EU:C:2005:446.
 - ⁸ HvJ 14 februari 1995, Schumacker, ECLI:EU:C:1995:31.
 - ⁹ Gerechtshof s-Hertogenbosch 18 mei 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:1569, 1571 en 1574.
 - ¹⁰ HvJ EG 14 februari 1995, Schumacker, ECLI:EU:C:1995:31, punten 31 en 32; HvJ EU 18 juni 2015, Kieback, ECLI:EU:C:2015:406, punt 22 en HvJ EU 9 februari 2017, X, ECLI:EU:C:2017:102, punt 30.
 - ¹¹ HvJ EU 9 februari 2017, X, ECLI:EU:C:2017:102, punt 33.
 - ¹² Als in de woonlidstaat niet voldoende inkomen wordt gegenereerd kan het ook zo zijn dat in de woonlidstaat niet volledig met de persoonlijke en gezinssituatie rekening kan worden gehouden. Zie hierna.
 - ¹³ HvJ EG 1 juli 2004, Wallentin, ECLI:EU:C:2004:403; HvJ EG 25 januari 2007, Meindl, ECLI:EU:C:2007:57.
 - ¹⁴ HvJ EU 9 februari 2017, X, ECLI:EU:C:2017:102, punt 39.
 - ¹⁵ Vaste jurisprudentie sinds HvJ EG 16 december 1976, Rewe-Zentralfinanz, ECLI:EU:C:1976:188.
 - ¹⁶ HvJ EG 1 juli 2004, Wallentin, ECLI:EU:C:2004:403.
 - ¹⁷ HvJ EG 25 januari 2007, Meindl, ECLI:EU:C:2007:57.
 - ¹⁸ HvJ EU 9 februari 2017, X, ECLI:EU:C:2017:102. Hierbij verdient het opmerking dat het ook kan gaan om niet-lidstaten, zoals in dat arrest ook aan de orde was.
 - ¹⁹ HvJ EG 14 september 1999, Gschwind, ECLI:EU:C:1999:409.
 - ²⁰ Hoge Raad 8 oktober 2021, ECLI:NL:HR:2021:1472, r.o. 4.3.
 - ²¹ HvJ EU 10 mei 2012, Commissie-Estland, ECLI:EU:C:2012:282.
 - ²² Zie bijvoorbeeld HvJ EU 12 december 2013, Imfeld en Garcet, ECLI:EU:C:2013:822, punten 70 en 77 en HvJ EU 9 februari 2017, X, ECLI:EU:C:2017:102, punt 47.
 - ²³ HvJ EG 18 juli 2007, Lakebrink en Peters-Lakebrink, ECLI:EU:C:2007:452, punt 34.
 - ²⁴ HvJ EU 17 september 2015, Miljoen, ECLI:EU:C:2015:608.
 - ²⁵ HvJ EG 5 juli 2005, D, ECLI:EU:C:2005:424, punt 36.
 - ²⁶ *Kamerstukken II* 1998/1999, 26 727, nr. 3, p. 237-238.
-