

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. WATHELET

van 7 september 2016 (1)

Zaak C-283/15

X

tegen

Staatssecretaris van Financiën

(verzoek van de Hoge Raad der Nederlanden om een prejudiciële beslissing)

„Prejudiciële verwijzing – Inkomstenbelasting – Gelijke behandeling – Inkomsten in meerdere lidstaten – Belastingvoordeel – Arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31)”

I – Inleiding

1. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing, bij het Hof ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden, heeft betrekking op de toepasselijkheid van de met het arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), ingezette rechtspraak, in een volkomen nieuwe situatie. De bijzonderheid in het hoofdgeding is namelijk dat aan de ene kant de inkomsten van de belastingplichtige in zijn woonstaat zo laag zijn dat deze in die staat niet in aanmerking komt voor belastingverlaging in verband met zijn persoonlijke en gezinssituatie, en aan de andere kant de overige inkomsten van de belastingplichtige worden belast in *meerdere* staten, waarvan deze geen ingezetene is.

II – Toepasselijke bepalingen

2. De fiscale behandeling van ingezetenen en niet-ingezetenen in Nederland is geregeld in de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: „wet van 2001”).

3. Artikel 2.3 van de wet van 2001 bepaalt:

„De inkomstenbelasting wordt geheven over het door de belastingplichtige in het kalenderjaar genoten:

- a) belastbare inkomen uit werk en woning;
- b) belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang, en
- c) belastbare inkomen uit sparen en beleggen.”

4. Artikel 2.4 van de wet van 2001 luidt als volgt:

„1. Het belastbare inkomen uit werk en woning wordt bepaald:

a) voor binnenlandse belastingplichtigen: volgens de regels van hoofdstuk 3;

b) voor buitenlandse belastingplichtigen: volgens de regels van de afdelingen 7.2 [...].

[...]”

5. Artikel 2.5 van de wet van 2001 bepaalt het volgende:

„1. De binnenlandse belastingplichtige die niet gedurende het gehele kalenderjaar in Nederland woont, en de buitenlandse belastingplichtige die als inwoner van een andere lidstaat van de Europese Unie of van een bij ministeriële regeling aangewezen andere mogendheid waarmee Nederland een regeling ter voorkoming van dubbele belasting is overeengekomen die voorziet in de uitwisseling van inlichtingen, in de belastingheffing van die lidstaat of mogendheid wordt betrokken, kunnen kiezen voor toepassing van de regels van deze wet voor binnenlandse belastingplichtigen. [...]

[...]”

6. Krachtens artikel 3.120, lid 1, van de wet van 2001 heeft een ingezetene van Nederland het recht om „negatieve inkomsten” uit een in Nederland gelegen eigen woning af te trekken.

7. Artikel 7.1, onder a), van de wet van 2001 bepaalt voorts dat de belasting wordt geheven over het in het kalenderjaar genoten belastbare inkomen uit werk en woning in Nederland.

8. Artikel 7.2, lid 2, onder b) en f), van de wet van 2001 bepaalt bovendien dat van het belastbare inkomen uit werk en woning deel uitmaken het belastbaar loon ter zake van het in Nederland verrichten of hebben verricht van arbeid en, in voorkomend geval, de belastbare inkomsten uit eigen woning in Nederland.

III – Feiten van het hoofdgeding

9. X is een Nederlands onderdaan die in 2007 in Spanje woonde in een hem in eigendom toebehorende woning (hierna: „eigen woning”), waarvoor hij rente over een hypotheeklening verschuldigd was.

10. In Nederland is krachtens de wet van 2001 inkomstenbelasting verschuldigd over inkomen uit werk, maar ook over inkomen „uit woning”. Wanneer die woning een eigen woning is, levert zij (in een percentage van de waarde berekende) belastingvoordelen op waarop de aftrekbare kosten die op die voordelen rusten (zoals rente over hypotheekleningen) in mindering worden gebracht. Wanneer het bedrag van de hypotheekrente hoger is dan dat van de voordelen, heeft de belastingplichtige zogenoemde „negatieve inkomsten”. Dat was voor X het geval in 2007.

11. In datzelfde jaar bestonden de arbeidsinkomsten van X in bedragen die hem zijn uitgekeerd door twee vennootschappen waarin hij meerderheidsbelangen had en waarvan de ene in Nederland en de andere in Zwitserland was gevestigd. Het inkomen uit Nederlandse bron vormde 60 % van zijn bruto-inkomen en het Zwitserse inkomen ongeveer 40 % daarvan. In Spanje heeft belanghebbende geen inkomen verworven.

12. Overeenkomstig de toepasselijke bilaterale belastingverdragen zijn de Nederlandse

inkomsten in Nederland en de Zwitserse inkomsten in Zwitserland belast.

13. In Nederland heeft X aanvankelijk geopteerd voor de in artikel 2.5 van de wet van 2001 voorziene gelijkstelling met een binnenlandse belastingplichtige. Door die gelijkstelling wordt de betrokkene in Nederland onbeperkt belastingplichtig. De Nederlandse belastingdienst heeft daarbij de negatieve inkomsten uit de eigen woning in Spanje in aanmerking genomen.

14. Het totaalbedrag van de aldus berekende belasting was hoger dan de belasting die X verschuldigd zou zijn geweest indien hij niet had geopteerd voor gelijkstelling met een binnenlandse belastingplichtige (hetgeen tot gevolg zou hebben gehad dat hij in Zwitserland zou zijn belast voor de in die staat verworven inkomsten, ter hoogte van 40 % van zijn totale inkomsten) en indien hij bovendien de negatieve inkomsten uit eigen woning volledig had kunnen aftrekken.

15. X heeft de belastingaanslag bestreden voor de Nederlandse rechterlijke instanties met het betoog dat de bepalingen van Unierecht betreffende het vrije verkeer aldus moeten worden uitgelegd dat buitenlandse belastingplichtigen op grond daarvan recht hebben op aftrek van negatieve inkomsten uit eigen woning, zonder dat daarvoor hoeft te worden geopteerd voor gelijkstelling met binnenlandse belastingplichtigen, en heeft voor het geval dat standpunt mocht worden aanvaard zijn beroep op de keuzeregeling ingetrokken.

16. Na door de rechtbank Haarlem en door het gerechtshof Amsterdam in het ongelijk te zijn gesteld, heeft X beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad.

17. Deze laatste rechterlijke instantie twijfelt over de juiste interpretatie van de uitspraak in de zaak Schumacker(2), gelet op het feit dat X, anders dan in de feitelijke situatie in de zaak waarin dat arrest is gewezen, zijn gezinsinkomen niet (geheel of vrijwel uitsluitend) verwerft in één andere lidstaat die dat inkomen in de belastingheffing kan betrekken en daarbij rekening zou kunnen houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie.

18. Volgens de Hoge Raad zou uit de arresten van 14 september 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409); van 10 mei 2012, Commissie/Estland (C-39/10, EU:C:2012:282), en van 12 december 2002, De Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), ook kunnen worden begrepen dat de werkstaat steeds met de persoonlijke en gezinssituatie rekening moet houden indien dit in de woonstaat niet mogelijk is.

19. Daarop heeft de Hoge Raad de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing.

IV – Verzoek om een prejudiciële beslissing en procedure voor het Hof

20. Bij arrest van 22 mei 2015, ingekomen bij het Hof op 11 juni 2015, heeft de Hoge Raad het Hof overeenkomstig artikel 267 VWEU de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Moeten de bepalingen over het vrije verkeer in het VWEU aldus worden uitgelegd, dat zij in de weg staan aan een nationale regeling op grond waarvan een burger van de Unie die in Spanje woont en wiens arbeidsinkomsten voor ongeveer 60 percent door Nederland worden belast en voor ongeveer 40 percent door Zwitserland, zijn negatieve inkomsten uit de in Spanje gelegen persoonlijk gebruikte eigen woning niet in mindering mag brengen op zijn door Nederland belaste arbeidsinkomsten, ook niet indien hij in de woonstaat Spanje een zodanig laag inkomen geniet dat voormelde negatieve inkomsten in het desbetreffende jaar niet tot een belastingvermindering in de woonstaat kunnen leiden?

2) a) Indien vraag 1 bevestigend wordt beantwoord, moet iedere lidstaat waar de burger van de Unie een deel van zijn inkomsten verwerft dan rekening houden met het volledige bedrag van voormelde negatieve inkomsten? Of geldt die verplichting slechts voor één van de betrokken werkstaten, en zo ja welke? Of moet ieder van de werkstaten (niet zijnde de woonstaat) aftrek toestaan van een deel van die negatieve inkomsten? Hoe moet in het laatste geval dit in aftrek komende deel worden bepaald?

b) Is in dit verband beslissend in welke lidstaat de arbeid feitelijk wordt verricht, of is beslissend welke lidstaat bevoegd is de daarmee verworven inkomsten te belasten?

3) Luidt het antwoord op de onder 2 geformuleerde vragen anders indien één van de staten waar de burger van de Unie zijn inkomsten verwerft [de Zwitserse Bondsstaat] is, [die] geen lidstaat is van de Europese Unie en evenmin deel uitmaakt van de Europese Economische Ruimte?

4) In hoeverre is het in dit verband van belang of de wetgeving van het woonland van de belastingplichtige (in dit geval Spanje) een mogelijkheid kent tot aftrek van hypotheekrente voor de eigen woning van de belastingplichtige, en een mogelijkheid tot verrekening van daaruit in het desbetreffende jaar voortvloeiende fiscale verliezen met eventuele inkomsten uit dat land in latere jaren?"

21. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door X, de Nederlandse, de Belgische, de Duitse, de Oostenrijkse, de Portugese en de Zweedse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Europese Commissie, die bovendien alle, behalve de Belgische en de Portugese regering, hun opmerkingen kenbaar hebben gemaakt op de terechtzitting die op 29 juni 2016 is gehouden.

V – Analyse

A – *Inleidende opmerking over de toepasselijke vrijheid van verkeer*

22. De verwijzende rechterlijke instantie spreekt zich niet uit over de kwalificatie van de verrichtingen waaruit de inkomsten van X afkomstig zijn, en bijgevolg evenmin over de vraag in het licht van welke vrijheid van verkeer de Nederlandse wetgeving moet worden onderzocht.

23. De Oostenrijkse en de Zweedse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk zijn niettemin van oordeel dat in beginsel artikel 49 VWEU en de daarin neergelegde vrijheid van vestiging toepasselijk zijn, daar uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt dat X de activiteiten van de betrokken Nederlandse en de Zwitserse vennootschap controleerde en stuurde doordat hij in die vennootschappen een meerderheidsbelang had. Hij zou dus zelfstandige zijn. Dit is mijns inziens juist.

24. Aangezien die meerderheidsbelangen de toepasselijkheid van het vrije kapitaalverkeer uitsluiten, kan worden volstaan met eraan te herinneren dat het Hof reeds heeft bevestigd dat de in het arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), met betrekking tot het vrije verkeer van werknemers gevolgde redenering op zelfstandigen moest worden toegepast.(3)

B – *Eerste prejudiciële vraag*

25. Met haar eerste vraag wenst de verwijzende rechterlijke instantie in hoofdzaak te vernemen of de werkstaat een voor ingezetenen bestemd belastingvoordeel ook moet toekennen aan een niet-ingezetene die in die staat 60 % van zijn totale arbeidsinkomsten ontvangt, in de situatie waarin die belastingplichtige niet voor dat voordeel in aanmerking komt in zijn woonstaat omdat hij daar geen toereikend inkomen geniet.

1. Toepasselijke beginselen op het gebied van directe belastingen

26. Volgens vaste rechtspraak van het Hof moeten de lidstaten hun fiscale bevoegdheid uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht(4), meer in het bijzonder de verdragsbepalingen inzake de vrijheden van verkeer. De lidstaten dienen dan ook iedere op de nationaliteit gebaseerde rechtstreekse of op de woonplaats van de belastingplichtige gebaseerde verkapte discriminatie(5) – het woonplaatscriterium is op fiscaal gebied meestal bepalend – achterwege te laten.

27. Iedere discriminatie veronderstelt een verschil in behandeling van vergelijkbare situaties. Volgens het Hof bevinden ingezetenen en niet-ingezetenen zich in de regel niet in vergelijkbare situaties. Het inkomen dat een niet-ingezetene op het grondgebied van een lidstaat geniet, vormt meestal immers slechts een deel van zijn totale inkomen, waarvan het zwaartepunt in zijn woonplaats ligt. De persoonlijke draagkracht van de belastingplichtige kan het makkelijkst worden beoordeeld door de woonstaat, omdat de belastingplichtige daar het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft.(6)

28. In het arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), heeft het Hof echter geoordeeld dat die regel een uitzondering kende wanneer een niet-ingezeten belastingplichtige in zijn woonstaat geen inkomsten van betekenis genoot en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen verwierf door de arbeid verricht in de werkstaat, met als gevolg dat de woonstaat hem niet de voordelen kon toekennen die voortvloeiden uit de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie(7) (hierna: „Schumacker-uitzondering”).

29. Voorts heeft het Hof tevens geoordeeld dat wanneer de ingezeten belastingplichtige op zijn belastbare inkomen „negatieve inkomsten” uit een in zijn woonstaat gelegen onroerend goed in mindering kan brengen, dat een belastingvoordeel in verband met zijn persoonlijke situatie vormt.(8)

30. Bepaald moet dus nog worden of het geval van X onder de Schumacker-uitzondering valt, met andere woorden of zijn situatie als niet-ingezetene vergelijkbaar is met die van een ingezetene.

2. Voorwaarden voor vergelijkbaarheid van situaties

31. Alle regeringen die opmerkingen hebben ingediend, zijn van oordeel dat het recht van de Unie niet in de weg staat aan wetgeving zoals die in het hoofdgeding, daar het feit dat een niet-ingezetene 60 % van zijn inkomen in de werkstaat ontvangt niet meebrengt dat zijn situatie vergelijkbaar is met die van een ingezetene.

32. Het Hof heeft in punt 36 van het arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C?279/93, EU:C:1995:31), beslist dat de situaties bij wijze van uitzondering vergelijkbaar waren „in een geval als het onderhavige, waarin de niet-ingezetene geen inkomsten van betekenis geniet in de woonstaat en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen verwerft door de arbeid verricht in een andere staat, met als gevolg dat de woonstaat hem niet de voordelen kan toekennen die voortvloeien uit de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie”.(9)

33. Bijgevolg moet aan drie voorwaarden zijn voldaan willen de situaties van een ingezetene en van een niet-ingezetene vergelijkbaar zijn in de zin van de Schumacker-uitzondering. Twee van die voorwaarden hebben betrekking op de woonstaat, de derde betreft de werkstaat. Wanneer de drie voorwaarden vervuld zijn, dient de werkstaat aan niet-ingezetenen en aan ingezetenen dezelfde belastingvoordelen in verband met hun persoonlijke en gezinssituatie toe te kennen.

a) Voorwaarden met betrekking tot de woonstaat

34. De twee voorwaarden zijn met elkaar verbonden in die zin dat de tweede voortvloeit uit de eerste: de belastingplichtige dient geen aanmerkelijke inkomsten in zijn woonstaat te genieten, zodat die staat hem niet de voordelen kan toekennen die voortvloeien uit de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie.

35. Volgens internationaal belastingrecht(10) moeten die voordelen in beginsel worden toegekend door de woonstaat. Wanneer de belastingplichtige in die staat onvoldoende inkomen heeft, heeft dat dan ook tot gevolg dat geen enkele staat rekening zal houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie indien men zich houdt aan het beginsel dat het aan de woonstaat is om die situatie te beoordelen.(11)

b) Voorwaarde met betrekking tot de werkstaat

36. Volkomen logischerwijs verlangt het Hof tevens dat de niet-ingezeten belastingplichtige „het grootste deel van zijn belastbaar inkomen verwerft door de arbeid verricht in [de werkstaat]”.(12)

37. Zoals het Hof uiteenzet in punt 38 van het arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C?279/93, EU:C:1995:31), is „[i]n het geval van een niet-ingezetene die het grootste deel van zijn inkomen en nagenoeg zijn gehele gezinsinkomen verwerft in een andere lidstaat dan de woonstaat, [...] de discriminatie gelegen in het feit dat *met de persoonlijke en de gezinssituatie van deze niet-ingezetene noch in de woonstaat noch in de staat waarin hij werkzaam is, rekening wordt gehouden*”.(13)

38. Volgens het Hof „[bestaat er] tussen de situatie van een dergelijke niet-ingezetene en die van een in een soortgelijke functie werkzame ingezetene [...] geen objectief verschil dat grond kan opleveren voor een verschillende behandeling ten aanzien van het in aanmerking nemen bij de belastingheffing van de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige”.(14)

39. Het vereiste dat de belastingplichtige in de werkstaat het grootste deel van zijn inkomen ontvangt, hangt dus nauw samen met het feit dat hij in de woonstaat geen inkomen van betekenis geniet.

40. Zoals advocaat-generaal Léger in zijn conclusie in de zaak Schumacker (C?279/93, EU:C:1994:391) heeft verklaard, zal „alleen [...] in een feitelijke beoordeling [kunnen worden bepaald] vanaf welk peil de inkomsten in de woonstaat toereikend zijn opdat de persoonlijke situatie van de betrokkene door de belastingautoriteiten van die staat in aanmerking wordt genomen. Alleen de ingezetenen van de woonstaat die dat peil niet bereiken, kunnen worden

gelijkgesteld met ingezetenen van de staat van tewerkstelling waar zij het belangrijkste gedeelte van hun inkomsten verwerven.”(15)

41. De arresten van 14 september 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409), en van 10 mei 2012, Commissie/Estland (C-39/10, EU:C:2012:282), tonen in dit verband duidelijk aan dat de vraag of de woonstaat of de werkstaat de persoonlijke en gezinslasten in aanmerking kan nemen, van belang is bij de bepaling of situaties vergelijkbaar zijn.

42. In het arrest van 14 september 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409), heeft het Hof opgemerkt dat „aangezien in casu ongeveer 42 % van het wereldinkomen van het echtpaar Gschwind in de woonstaat wordt verkregen, [...] de woonstaat overeenkomstig de modaliteiten van zijn wettelijke regeling rekening [kan] houden met de persoonlijke en gezinssituatie van Gschwind, aangezien de belastinggrondslag in die staat toereikend is om zulks mogelijk te maken”.(16) In die omstandigheden is de situatie van een niet-ingezeten echtpaar waarvan een van de echtgenoten in de betrokken staat van belastingheffing werkt, niet vergelijkbaar geacht met die van het ingezetene echtpaar.

43. In het arrest van 10 mei 2012, Commissie/Estland (C-39/10, EU:C:2012:282), heeft het Hof echter om te beginnen opgemerkt dat wanneer de belastingplichtige nagenoeg 50 % van zijn totale inkomen in zijn woonstaat ontvangt, deze laatste „in beginsel in staat [moet] zijn om [...] de draagkracht [...] van de betrokkene in aanmerking te nemen”.(17) Het Hof heeft daar evenwel aan toegevoegd dat „[i]n een geval echter zoals dat van klagster, die krachtens de belastingwetgeving van de lidstaat van de woonplaats wegens haar geringe wereldinkomen in die staat niet belastbaar is, [...] de woonstaat de draagkracht en de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokkene niet in aanmerking [kan] nemen”.(18) Het Hof leidt hieruit af dat in dergelijke omstandigheden de weigering door de lidstaat waarin de betrokken inkomsten (in het betrokken geval een ouderdomspensioen) werden ontvangen, een in zijn belastingwetgeving voorziene vermindering toe te kennen, niet-ingezetenen bestraft voor het loutere feit dat zij de door het Verdrag gewaarborgde vrijheden van verkeer hadden uitgeoefend.

44. De derde voorwaarde wordt nog geïllustreerd in het arrest van het Hof van 18 juni 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406). In punt 28 van dat arrest heeft het Hof geoordeeld dat „de enkele omstandigheid dat een niet-ingezetene in de werkstaat inkomsten heeft verworven onder dezelfde voorwaarden als een ingezetene van die staat, *niet [volstaat]* om zijn situatie objectief vergelijkbaar te maken met die van deze ingezetene. Om een dergelijke objectieve vergelijkbaarheid te kunnen vaststellen, is *tevens vereist dat de woonlidstaat*, vanwege het feit dat deze niet-ingezetene het belangrijkste deel van zijn inkomen in de werklidstaat heeft verworven, *niet in staat is om hem de voordelen toe te kennen die voortvloeien uit de inaanmerkingneming van zijn gehele inkomen en van zijn persoonlijke en gezinssituatie*.”(19)

45. Uit het voorgaande vloeit noodzakelijkerwijs voort dat in een situatie waarin de belanghebbende geen belastbaar inkomen geniet in de woonstaat, sprake zou kunnen zijn van discriminatie indien met de persoonlijke en de gezinssituatie geen rekening werd gehouden in de woonlidstaat en evenmin in de werklidstaat.(20)

46. In het onderhavige geval kan niet worden ontkend dat X aan de eerste twee voorwaarden voldoet. Hij heeft geen belastbaar inkomen in Spanje. Die woonstaat kan hem dus geen belastingvoordelen in verband met zijn persoonlijke en gezinssituatie toekennen. Wat de derde voorwaarde betreft is duidelijk dat hij het grootste deel (en zelfs het totaal) van zijn arbeidsinkomsten elders dan in zijn woonstaat ontvangt, te weten 60 % in Nederland en 40 % in Zwitserland.

3. Vergelijkbaarheid van situaties in geval van meerdere werkstaten

47. Ik geloof niet dat de omstandigheid dat de belastingplichtige het grootste deel van zijn inkomen in *meerdere* werkstaten ontvangt, er wijziging in brengt dat de Schumacker-uitzondering in beginsel van toepassing is.

48. Het bepalende criterium is immers dat een staat de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige niet in aanmerking kan nemen wegens gebrek aan toereikend belastbaar inkomen, terwijl met die situatie elders wel rekening kan worden gehouden omdat de belanghebbende daar een passende bron van inkomsten heeft.

49. Tot op heden heeft het Hof steeds één werkstaat op het oog gehad bij het onderzoek van de vergelijkbaarheid van situaties. Dat was echter enkel het geval wegens de feitelijke achtergrond van de betrokken verzoeken om een prejudiciële beslissing, want in theorie brengt het feit dat er meerdere werkstaten zijn geen wijziging in de onderzoeksparameters.

50. Ik zie overigens een bevestiging van die uitlegging van het arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), en van de daarop gevolgde rechtspraak in het arrest van 12 december 2002, De Groot (C-385/00, EU:C:2002:750).

51. In het arrest De Groot heeft het Hof namelijk uitdrukkelijk erkend dat de lidstaten „deze koppeling tussen de inaanmerkingneming door de woonstaat van enerzijds de wereldwijde inkomsten van hun inwoners en anderzijds hun persoonlijke en gezinssituatie [...] [mogen] wijzigen door middel van bilaterale of multilaterale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belastingheffing”.(21) Het Hof heeft daarbij echter aangetekend dat die mechanismen „de belastingplichtigen van de betrokken staten [...] wel ervan [moeten] verzekeren dat hun gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen, ongeacht de wijze waarop de betrokken lidstaten deze verplichting onderling hebben verdeeld, omdat daardoor anders een met de verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van werknemers onverenigbare ongelijke behandeling zou worden gecreëerd die niet het gevolg is van de tussen de nationale fiscale stelsels bestaande dispariteiten”.(22)

52. Het is dus niet uitgesloten dat in meerdere lidstaten rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van een belastingplichtige, mits de inkomsten in elk van die staten daartoe toereikend zijn. Zoals gezegd gaat het erom dat die situatie volledig in aanmerking wordt genomen, of dat nu door één of door meerdere lidstaten geschiedt.

53. Zou het immers niet paradoxaal zijn dat een burger van de Unie die in twee lidstaten een van de door de verdragen gewaarborgde fundamentele vrijheden uitoefent, niet in aanmerking komt voor de Schumacker-uitzondering, terwijl de burger die in één lidstaat een van die vrijheden heeft uitgeoefend ervan zou profiteren? Men hoeft zich slechts voor te stellen dat de heer Schumacker, woonachtig in België, halftijds in Duitsland en halftijds in Nederland had gewerkt. Zou de uitzondering dan niet gegolden hebben?

4. Tussenconclusie

54. Gelet op het voorgaande ben ik dan ook van oordeel dat de bepalingen van het VWEU betreffende het vrije verkeer in de weg staan aan een nationale regeling op grond waarvan een burger van de Unie wiens arbeidsinkomsten voor ongeveer 60 % door een lidstaat waarin hij niet woont worden belast en voor ongeveer 40 % door een derde staat, op zijn in de eerste werkstaat belaste arbeidsinkomen niet in mindering kan brengen zijn negatieve inkomsten uit het onroerend goed in de woonstaat, waar hij geen inkomen van betekenis heeft althans een dermate

bescheiden inkomen dat de eventueel verschuldigde belasting er niet op in mindering kan worden gebracht.

55. Aangezien ik voorstel de eerste vraag bevestigend te beantwoorden, moeten ook de overige vragen van de verwijzende rechterlijke instantie worden onderzocht.

C – Tweede prejudiciële vraag

56. De tweede vraag strekt er in hoofdzaak toe te vernemen of de verplichting om de belastingplichtige fiscale voordelen in verband met zijn persoonlijke situatie toe te kennen, op één lidstaat rust of op iedere werkstaat en in welke verhouding. De verwijzende rechterlijke instantie wenst ook te vernemen of onder werkstaat moet worden verstaan de staat waarin de arbeid feitelijk wordt verricht, of de staat die bevoegd is de daarmee verworven inkomsten te belasten.

57. In de eerste plaats – het gaat er immers om dat de persoonlijke en gezinssituatie van een belastingplichtige in aanmerking wordt genomen om hem een fiscaal voordeel toe te kennen – kan alleen een staat die ten aanzien van de belastingplichtige over een fiscale bevoegdheid beschikt de „werkstaat” zijn. Een lidstaat kan de persoonlijke en gezinssituatie van een persoon immers niet in aanmerking nemen indien die persoon er geen belastbaar inkomen heeft.

58. Wat vervolgens de verdeling van die inaanmerkingneming betreft, het antwoord moet ook hier worden gezocht in de doelstelling die richting geeft aan alle met het arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C?279/93, EU:C:1995:31), ingezette rechtspraak, te weten te waarborgen dat de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige in aanmerking wordt genomen.

59. Bij gebreke van unificatie- of harmonisatiemaatregelen op het niveau van het recht van de Unie blijven de lidstaten bevoegd om de criteria voor de belasting naar het inkomen vast te stellen teneinde, in voorkomend geval door het sluiten van een verdrag, dubbele belastingen af te schaffen.(23) Vanuit hetzelfde gezichtspunt heeft het Hof ook geoordeeld dat het de lidstaten vrij stond, door een andere heffingslidstaat eventueel toegekende fiscale voordelen in aanmerking te nemen. Daartoe is wel vereist dat „de belastingplichtigen wordt verzekerd, los van de wijze waarop deze lidstaten deze verplichting onderling verdelen, dat hun gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen”.(24)

60. De enige manier om de vrijheid van de lidstaten te verzoenen met het vereiste dat de volledige persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige in aanmerking wordt genomen, bestaat er naar mijn oordeel dan ook in dat het betrokken voordeel pro rata voor de in iedere betrokken werkstaat belaste inkomsten wordt toegekend.(25)

61. Die oplossing strookt niet alleen met de door de verdragen beoogde doelstellingen van de fundamentele vrijheden, maar beschermt ook de soevereiniteit van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen. Aldus blijft de verdeling van de heffingsbevoegdheid over de lidstaten behouden.

62. Voor het overige is dit ook de oplossing die wordt voorgestaan door de auteurs die de situatie waarin er meerdere werkstaten zijn, hebben onderzocht.(26)

63. Op de tweede prejudiciële vraag van de verwijzende rechterlijke instantie moet mijns inziens dan ook worden geantwoord dat ingeval een belastingplichtige geen inkomsten van betekenis heeft in zijn woonstaat, zodat deze hem de voordelen in verband met zijn persoonlijke en gezinssituatie niet kan toekennen, iedere lidstaat waarin de belastingplichtige werkt en die bevoegd is de inkomsten uit dat werk te belasten, met het oog op de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige moet toestaan dat negatieve inkomsten

zoals die in de onderhavige zaak pro rata in mindering worden gebracht op de inkomsten die hij belast, voor zover de inkomsten van de belanghebbende er toereikend zijn om hem de betrokken voordelen toe te kennen.(27)

D – *Derde prejudiciële vraag*

64. Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechterlijke instantie in hoofdzaak te vernemen of het antwoord op de voorgaande vraag anders luidt wanneer de niet-ingezetene een deel van zijn belastbare inkomsten ontvangt op het grondgebied van een derde staat, die voorts geen lid is van de EER.

65. Het Hof heeft reeds onderzocht, in hoeverre de uitoefening van werkzaamheden in een derde staat van belang is voor het onderzoek van de vergelijkbaarheid van situaties aan de hand van de door het Hof in het arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C?279/93, EU:C:1995:31), aangelegde criteria.

66. In de zaak immers waarin het arrest van 18 juni 2015, Kieback (C?9/14, EU:C:2015:406), is gewezen, was de betrokken belastingplichtige een Duits onderdaan die in Duitsland woonde en in Nederland werkte, maar die gedurende drie maanden beroepswerkzaamheden in de Verenigde Staten was gaan verrichten.

67. In zijn arrest heeft het Hof in herinnering gebracht dat een niet-ingezeten belastingplichtige die niet zijn gehele of nagenoeg gehele gezinsinkomen dat hij in de loop van het betrokken jaar heeft genoten, in de werkstaat heeft verworven, zich niet bevindt in een situatie die vergelijkbaar is met die van ingezetenen van die staat. Het heeft daaruit afgeleid dat de lidstaat waarin de belastingplichtige in de loop van het gehele betrokken jaar slechts een gedeelte van zijn belastbare inkomen had verworven, niet gehouden was om hem de voordelen toe te kennen die hij aan eigen ingezetenen toekende.(28) Bovendien heeft het Hof verklaard dat aan die conclusie kon niet worden afgedaan door de omstandigheid dat de betrokkene zijn werk in een lidstaat had opgegeven om zijn beroepsactiviteit niet in een andere lidstaat, maar in een derde staat te gaan uitoefenen.(29)

68. De antwoorden op de eerste en de tweede prejudiciële vraag luiden bijgevolg niet anders wanneer een van de staten waarin de belastingplichtige zijn inkomsten ontvangt geen lidstaat van de Unie is en evenmin een lidstaat van de EER.

69. Ten overvloede wil ik wat meer in het bijzonder de Zwitserse Bondsstaat betreft nog opmerken dat de verplichting tot gedeelde inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie tegenover die staat zou kunnen worden ingeroepen.

70. Het betreft hier een toepassing van het arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C?279/93, EU:C:1995:31), ingeval er meerdere werkstaten zijn. Dat arrest dateert van vóór de ondertekening van de overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen, ondertekend te Luxemburg op 21 juni 1999 (PB 2002, L 114, blz. 6; hierna: „overeenkomst”). Overeenkomstig artikel 16, lid 2, van de overeenkomst moet met die rechtspraak dus rekening worden gehouden.(30)

E – *Vierde prejudiciële vraag*

71. Met haar vierde vraag wenst de verwijzende rechterlijke instantie te vernemen of de omstandigheid dat de wetgeving van de woonlidstaat (in casu het Koninkrijk Spanje) de ingezeten belastingplichtige de mogelijkheid biedt, hypotheekrente voor zijn eigen woning af te trekken en de

daaruit in het desbetreffende jaar voortvloeiende fiscale verliezen te verrekenen met eventuele inkomsten in diezelfde staat in latere jaren, van belang is voor de beantwoording van de voorgaande vragen.

1. Hypothetische vierde vraag

72. In het onderhavige geval volgt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat X niet voor een dergelijk voordeel in aanmerking zou zijn gekomen in Spanje na 2007.(31)

73. Aangezien de vraag dus hypothetisch is, is zij niet-ontvankelijk.(32)

74. Voor het geval het Hof deze uitlegging van de vraag niet mocht volgen – de Hoge Raad verwijst in zijn verzoek om een prejudiciële beslissing naar het arrest van 13 december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), en het Koninkrijk België en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland gaan in hun schriftelijke opmerkingen in op de kwestie – zal ik de vraag subsidiair behandelen.

2. Subsidiair, geen invloed van de mogelijkheid van overdracht van het belastingvoordeel naar andere jaren

75. In het arrest van 13 december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), heeft het Hof geoordeeld dat het recht van de Unie in de weg stond aan wettelijke bepalingen op grond waarvan een moedermaatschappij de door een in het buitenland gevestigde dochteronderneming geleden verliezen niet in aftrek kon brengen, wanneer deze laatste de mogelijkheden van verliesverrekening in haar staat van vestiging voor het betrokken jaar of voor latere jaren had uitgeput.

76. De analogie is aanlokkelijk, maar ik geloof niet dat zij relevant is.

77. Om te beginnen merkt de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen terecht op dat het door het Hof in het arrest van 13 december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), gegeven antwoord betrekking had op de verrekening van verliezen en niet, zoals in het onderhavige geval, de aftrek van kosten. Meer bepaald betreft de door het Hof in het arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), toegestane uitzondering enkel de aan de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige gebonden voordelen, die sterk verschillen van die in de zaak waarin het arrest van 13 december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), is gewezen. Bovendien betreft dit laatste een bijzondere juridische figuur, te weten die van twee rechtspersonen die gescheiden zijn, maar gebonden door aandeelhouderschap. In het onderhavige geval gaat het om één en dezelfde belastingplichtige.

78. Voorts staat vast dat een lidstaat niet het bestaan van een eenzijdig door een andere lidstaat toegekend voordeel kan invoeren om zich te onttrekken aan de krachtens het verdrag op hem rustende verplichtingen.(33)

79. In dezelfde logica tot slot heeft het Hof recentelijk de rechtspraak volgens welke de ongunstige gevolgen die voortvloeien uit de parallelle uitoefening van fiscale bevoegdheden van de lidstaten niet noodzakelijkerwijs door het VWEU verboden beperkingen vormen, uitgestrekt tot de gunstige gevolgen.

80. In het arrest van 12 december 2013, Imfeld en Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822), heeft het Hof namelijk het argument van de Estse regering die het risico van een dubbel voordeel wilde vermijden door toepassing naar analogie van het arrest van 13 december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), verworpen. Volgens het Hof zou de eventuele mogelijkheid dat een

dubbel voordeel werd genoten hoe dan ook enkel het resultaat zijn van de parallelle toepassing van de betrokken nationale belastingregelingen.(34)

81. Zoals ik al zei, laat het Hof de betrokken lidstaten intussen de vrijheid, rekening te houden met de eventueel door een andere heffingslidstaat toegekende fiscale voordelen, onder de voorwaarde dat de volledige persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige naar behoren in aanmerking wordt genomen.(35)

82. In dit verband leidt de omstandigheid dat er meerdere lidstaten zijn er niet toe dat de rechtspraak van het Hof volgens welke eventuele administratieve moeilijkheden in verband met de verkrijging van de noodzakelijke informatie goed kunnen worden overwonnen dankzij de krachtens richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG(36) te verlenen wederzijdse bijstand, verouderd is.

83. Bovendien moet eraan worden herinnerd dat in dit verband niets de betrokken belastingautoriteiten belet, de bewijsstukken die zij noodzakelijk achten om te beoordelen of de gevraagde aftrek kan worden toegestaan, van de belastingplichtige zelf te verlangen.(37)

84. Ik zou willen besluiten met de toevoeging dat toepassing van de Schumacker-uitzondering op het thans aan de orde zijnde geval van de werkstaat niet méér verlangt dan dat hij zijn nationale recht toepast op het op zijn nationale grondgebied verworven aandeel van de inkomsten.

85. Uit het voorgaande volgt derhalve dat het feit dat de wetgeving van de woonstaat van de belastingplichtige toestaat dat deze laatste negatieve inkomsten uit zijn eigen woning in mindering brengt op eventuele inkomsten in latere belastingjaren, niet van invloed is op de beantwoording van de eerste drie vragen.

VI – Conclusie

86. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging, de door de Hoge Raad der Nederlanden gestelde vragen te beantwoorden als volgt:

„1) De bepalingen van het VWEU betreffende het vrije verkeer staan in de weg aan een nationale regeling op grond waarvan een burger van de Europese Unie wiens arbeidsinkomsten voor ongeveer 60 % door een lidstaat waarin hij niet woont worden belast en voor ongeveer 40 % door een derde staat, op zijn in de eerste werkstaat belaste arbeidsinkomen niet in mindering kan brengen zijn negatieve inkomsten uit het onroerend goed in de woonstaat, waar hij geen inkomen van betekenis heeft althans een dermate bescheiden inkomen dat de eventueel verschuldigde belasting er niet op in mindering kan worden gebracht.

2) Ingeval een belastingplichtige geen inkomsten van betekenis heeft in zijn woonstaat, zodat deze hem de voordelen in verband met zijn persoonlijke en gezinssituatie niet kan toekennen, moet iedere lidstaat waarin de belastingplichtige werkt en die bevoegd is de inkomsten uit dat werk te belasten, met het oog op de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige toestaan dat negatieve inkomsten zoals die in de onderhavige zaak pro rata in mindering worden gebracht op de inkomsten die hij belast, voor zover de inkomsten van de belanghebbende er toereikend zijn om hem de betrokken voordelen toe te kennen.

3) De antwoorden op de eerste en de tweede prejudiciële vraag luiden niet anders wanneer een van de staten waarin de belastingplichtige zijn inkomsten ontvangt geen lidstaat van de Unie is en evenmin een lidstaat van de EER.

4) De vierde vraag is niet-ontvankelijk.

Subsidiair, het feit dat de wetgeving van de woonstaat van de belastingplichtige toestaat dat deze laatste negatieve inkomsten uit zijn eigen woning in mindering brengt op eventuele inkomsten in latere belastingjaren, is niet van invloed op de beantwoording van de eerste drie vragen.”

1 – Oorspronkelijke taal: Frans.

2 – Arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C?279/93, EU:C:1995:31).

3 – Zie in die zin onder meer arresten van 11 augustus 1995, Wielockx (C?80/94, EU:C:1995:271); van 27 juni 1996, Asscher (C?107/94, EU:C:1996:251), en, meer recentelijk, van 28 februari 2013, Ettwein (C?425/11, EU:C:2013:121, punt 47).

4 – Zie in die zin onder meer arresten van 14 februari 1995, Schumacker (C?279/93, EU:C:1995:31, punt 21); van 13 december 2005, Marks & Spencer (C?446/03, EU:C:2005:763, punt 29); van 18 juli 2007, Oy AA (C?231/05, EU:C:2007:439, punt 18), en van 22 oktober 2014, Blanco en Fabretti (C?344/13 en C?367/13, EU:C:2014:2311, punt 24).

5 – Zie in die zin arrest van 14 september 1999, Gschwind (C?391/97, EU:C:1999:409, punt 20).

6 – Zie in die zin onder meer arresten van 14 februari 1995, Schumacker (C?279/93, EU:C:1995:31, punt 32); van 12 december 2002, De Groot (C?385/00, EU:C:2002:750, punt 90), en van 18 juni 2015, Kieback (C?9/14, EU:C:2015:406, punt 22).

7 – Zie in die zin onder meer arresten van 14 februari 1995, Schumacker (C?279/93, EU:C:1995:31, punt 36); van 18 juli 2007, Lakebrink en Peters-Lakebrink (C?182/06, EU:C:2007:452, punt 30); van 16 oktober 2008, Renneberg (C?527/06, EU:C:2008:566, punt 61), en van 18 juni 2015, Kieback (C?9/14, EU:C:2015:406, punt 25).

8 – Zie in die zin arrest van 18 juni 2015, Kieback (C?9/14, EU:C:2015:406, punt 19).

9 – Cursivering van mij.

10 – Zie arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C?279/93, EU:C:1995:31, punt 32).

11 – Dat was ook het uitgangspunt van de redenering van advocaat-generaal Léger in zijn conclusie in de zaak Schumacker (C?279/93, EU:C:1994:391, punt 66).

12 – Arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C?279/93, EU:C:1995:31, punt 36).

13 – Cursivering van mij. Zie in die zin ook arresten van 18 juli 2007, Lakebrink en Peters-Lakebrink (C?182/06, EU:C:2007:452, punt 31); van 16 oktober 2008, Renneberg (C?527/06, EU:C:2008:566, punt 62), en van 18 juni 2015, Kieback (C?9/14, EU:C:2015:406, punt 26).

14 – Arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C?279/93, EU:C:1995:31, punt 37).

15 – Punt 76.

16 – Punt 29. Dat impliceert, a fortiori, dat wanneer de belastingplichtige nagenoeg 60 % van zijn inkomen ontvangt in een staat – zoals in het onderhavige geval X in Nederland – die staat in beginsel de persoonlijke en gezinssituatie van die belastingplichtige in aanmerking kan nemen.

17 – Punt 54. Cursivering van mij.

18 – Punt 55. Cursivering van mij.

19 – Cursivering van mij. Voor het overige is, zoals in het onderhavige geval, „de omstandigheid dat deze werknemer is vertrokken om zijn beroepsactiviteit te gaan uitoefenen in een derde staat, en niet in een andere lidstaat van de Unie, [...] niet van invloed op deze uitlegging” (arrest van 18 juni 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, dictum).

20 – Zie in die zin arrest van 10 mei 2012, Commissie/Estland (C-39/10, EU:C:2012:282, punt 53), en, voor een toepassing van het beginsel, arrest van 1 juli 2004, Wallentin (C-169/03, EU:C:2004:403, punten 17 en 18).

21 – Arrest van 12 december 2002, De Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, punt 99).

22 – Arrest van 12 december 2002, De Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, punt 101).

23 – Zie in die zin onder meer arrest van 12 december 2002, De Groot (C-385/00, EU:C:2002:750, punt 93 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 – Arrest van 12 december 2013, Imfeld en Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, punt 79). Cursivering van mij.

25 – Die oplossing was door Nederland bepleit in de zaak waarin het arrest van 12 december 2002, De Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), is gewezen en is door het Hof uitdrukkelijk verworpen (zie punt 98 van dat arrest). In dat geval ging het echter om een gedeeltelijke inaanmerkingneming *door de woonstaat* en kon de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige in die staat in aanmerking worden genomen omdat de belastingplichtige er voldoende inkomsten had genoten. Het Hof heeft het argument dus logischerwijs en afdoend kunnen verwerpen onder inroeping van het beginsel dat de persoonlijke draagkracht van de belastingplichtige, die het resultaat is van het in de beschouwing betrekken van al zijn inkomsten en van zijn persoonlijke en gezinssituatie, het gemakkelijkst kan worden beoordeeld op de plaats waar hij het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft, dat wil zeggen, in het algemeen, zijn gebruikelijke woonplaats.

26 – Zie in die zin Niesten, H., „Growing Impetus for Harmonization of Personal and Family Allowances: Current State of Affairs of the Schumacker-Doctrine after Imfeld and Garcet”, *EC Tax Review*, 2015-4, blz. 185-201, inzonderheid blz. 198 en 199. Die auteur verklaart: „The rationale legis of the fractional taxation of non-residents, i.e., the proportional grant of the benefits in the source States, therefore seems fair and consistent” (blz. 198). Zie ook Wattel, P.J., „Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why *Schumacker*, *Asscher*, *Gilly* and *Gschwind* Do Not Suffice”, *European Taxation*, 2000, blz. 210-223, inzonderheid blz. 222.

27 – In geen geval kan de Schumacker-uitzondering leiden tot negatieve belasting of belastingteruggaaf wegens onvoldoende inkomsten.

28 – Zie arrest van 18 juni 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, punt 34).

29 – Zie arrest van 18 juni 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, punt 35 en dictum).

30 – Het Hof heeft de toepasselijkheid van de Schumacker-rechtspraak in het kader van de overeenkomst bevestigd in het arrest van 28 februari 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121).

In de zaak waarin dat arrest is gewezen weigerde de Bondsrepubliek Duitsland, het voordeel van de gezamenlijke belastingaanslag met toepassing van de zogenoemde „splitting”-methode toe te kennen aan echtgenoten die onderdanen van diezelfde staat waren omdat zij in Zwitserland woonden. Het Hof heeft geoordeeld dat, gelet op de arresten van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31); van 11 augustus 1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271), en van 27 juni 1996, Asscher (C-107/94, EU:C:1996:251), een overeenkomstsluitende partij *niet* de mogelijkheid kon invoeren, onderscheid te maken tussen belastingplichtigen die zich niet in vergelijkbare situaties bevonden, om dat voordeel te weigeren aan een echtpaar in de situatie van de echtgenoten Ettwein [arrest van 28 februari 2013, Ettwein (C-425/11, EU:C:2013:121, punt 48)]. Het Zwitserse federale gerechtshof heeft in een arrest van 26 januari 2010 (gevoegde zaken 2C.319/2009 en 2C.321/2009) eveneens de toepassing van de Schumacker-rechtspraak bevestigd. Zie in dit verband Heuberger, R., en Oesterhelt, St., „Swiss Salary Withholding Tax Violates Free Movement of Persons Agreement with the European Union”, *European Taxation*, 2010, blz. 285-294.

31 – In zijn schriftelijke opmerkingen en ter terechtzitting van 29 juni 2016 heeft X de informatie bevestigd voor de belastingjaren vóór 2007, alsook voor de belastingjaren 2007 tot en met 2011. Ook heeft hij verklaard dat hij na 2011 niet meer als Spaans ingezetene is aangemerkt. Die informatie is door geen der deelnemers aan de procedure betwist.

32 – Zie in die zin arrest van 29 januari 2013, Radu (C-396/11, EU:C:2013:39, punt 24).

33 – Zie in die zin arrest van 12 december 2013, Imfeld en Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, punt 61).

34 – Zie in die zin arrest van 12 december 2013, Imfeld en Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, punt 78).

35 – Zie in die zin arrest van 12 december 2013, Imfeld en Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, punt 79).

36 – PB 2011, L 64, blz. 1. Zie in die zin arresten van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punt 45), en van 28 oktober 1999, Vestergaard (C-55/98, EU:C:1999:533, punt 26), en voor de rechtsleer, Niesten, H., „Growing Impetus for Harmonization of Personal and Family Allowances: Current State of Affairs of the Schumacker-Doctrine after Imfeld and Garcet”, *EC Tax Review*, 2015-4, blz. 185-201, inzonderheid blz. 194; Wattel, P.J., „Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why *Schumacker*, *Asscher*, *Gilly* and *Gschwind* Do Not Suffice”, *European Taxation*, 2000, blz. 210-223, inzonderheid blz. 222.

37 – Zie in die zin onder meer arresten van 28 oktober 1999, Vestergaard (C-55/98, EU:C:1999:533, punt 26); van 11 oktober 2007, ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, punt 95), en van 10 februari 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen (C-436/08 et C-437/08, EU:C:2011:61, punt 100), en in de rechtsleer Wattel, P.J., „Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances: Why *Schumacker*, *Asscher*, *Gilly* and *Gschwind* Do Not Suffice”, *European Taxation*, 2000, blz. 210-223, inzonderheid blz. 222; Cloer, A., en Vogel, N., „Swiss Frontier Worker Can Claim the Benefits of *Schumacker*: The ECJ Decision in *Ettwein* (Case C-425/11)”, *European Taxation*, 2003, blz. 531-535, inzonderheid blz. 534.