

Zaak C-440/08

F. Gielen

tegen

Staatssecretaris van Financiën

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

„Directe belastingen – Artikel 43 EG – Buitenlandse belastingplichtige – Ondernemer – Recht op zelfstandigenaftrek – Urencriterium – Discriminatie tussen binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen – Keuze voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige”

Samenvatting van het arrest

Vrij verkeer van personen – Vrijheid van vestiging – Belastingwetgeving – Inkomstenbelasting

(Art. 49 VWEU)

Artikel 49 VWEU verzet zich tegen een nationale regeling die, waar het gaat om de toekenning van een fiscaal voordeel als een aftrek voor zelfstandigen die een bepaald aantal uren als ondernemer hebben gewerkt, discriminerende gevolgen heeft voor buitenlandse belastingplichtigen, van wie de aan een vestiging in een andere lidstaat bestede uren te dien einde niet in aanmerking worden genomen, zelfs indien deze belastingplichtigen met betrekking tot dat voordeel kunnen kiezen voor toepassing van de regeling voor binnenlandse belastingplichtigen.

Deze nationale regeling, die met het oog op dat fiscaal voordeel gebruikmaakt van een „urencriterium”, waardoor de buitenlandse belastingplichtigen de in een andere lidstaat gewerkte uren niet kunnen meetellen, kan in het nadeel werken van hoofdzakelijk deze belastingplichtigen. Een dergelijke regeling levert derhalve een indirecte discriminatie op grond van nationaliteit in de zin van artikel 49 VWEU op. Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door het feit dat voor de buitenlandse belastingplichtigen een keuze voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige openstaat die hun de mogelijkheid biedt te kiezen tussen de discriminerende belastingregeling en de regeling voor binnenlandse belastingplichtigen, wanneer een dergelijke keuze de discriminerende gevolgen van eerstgenoemde belastingregeling niet kan wegnemen. Indien zou worden erkend dat die keuze een dergelijk effect heeft, zou dat immers tot gevolg hebben, dat een belastingregeling als rechtmatig wordt beschouwd die op zich wegens het discriminerende karakter ervan nog steeds in strijd is met artikel 49 VWEU. Een nationale regeling die de vrijheid van vestiging beperkt, is bovendien nog steeds in strijd met het recht van de Unie, ook al is de toepassing daarvan facultatief. Hieruit volgt dat de optie die voor de buitenlandse belastingplichtige openstaat door de keuze voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige, de geconstateerde discriminatie niet neutraliseert.

(cf. punten 48-55 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

18 maart 2010 (*)

„Directe belastingen – Artikel 43 EG – Buitenlandse belastingplichtige – Ondernemer – Recht op zelfstandigenaftrek – Urencriterium – Discriminatie tussen binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen – Keuze voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige”

In zaak C-440/08,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij beslissing van 12 september 2008, ingekomen bij het Hof op 6 oktober 2008, in de procedure

F. Gielen

tegen

Staatssecretaris van Financiën,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, kamerpresident, waarnemend president van de Eerste kamer, E. Levits, A. Borg Barthet, M. Ilešić (rapporteur) en J.-J. Kasel, rechters,

advocaat-generaal: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 17 september 2009,

gelet op de opmerkingen van:

- F. Gielen, vertegenwoordigd door F. A. Engelen en S. C. W. Douma, belastingadviseurs,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door C. Wissels, C. ten Dam en M. Noort als gemachtigden,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Lumma en C. Blaschke als gemachtigden,
- de Estse regering, vertegenwoordigd door L. Uibo als gemachtigde,

- de Portugese regering, vertegenwoordigd door C. Guerra Santos alsmede door L. Inez Fernandes en J. Menezes Leitão als gemachtigden,
- de Zweedse regering, vertegenwoordigd door A. Falk als gemachtigde,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en W. Roels als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 27 oktober 2009,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 43 EG.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen F. Gielen en de Staatssecretaris van Financiën ter zake van de inkomstenbelasting voor 2001.

Bepalingen van nationaal recht

3 Artikel 2.1, sub b, van de wet op de inkomstenbelastingen 2001 (hierna: „wet IB 2001”) bepaalt dat belastingplichtigen voor de inkomstenbelasting de natuurlijke personen zijn die niet in Nederland wonen, maar wel Nederlands inkomen genieten (buitenlandse belastingplichtigen).

4 Volgens artikel 3.2 wet IB 2001 is de belastbare winst de winst die de belastingplichtige als ondernemer geniet uit een of meer ondernemingen, verminderd met de ondernemersaftrek.

5 Krachtens artikel 3.76, lid 2, wet IB 2001 is de omvang van die aftrek afhankelijk van de omvang van de winst overeenkomstig de in deze bepaling opgenomen degressieve staffel. De aftrek bedraagt 6 084 EUR bij een winst van minder dan 11 745 EUR en daalt met tussenstappen tot uiteindelijk 2 984 EUR bij een winst van meer dan 50 065 EUR.

6 Overeenkomstig lid 1 van dat artikel geldt voor de zelfstandigenaftrek onder meer een „urencriterium”.

7 Hieronder wordt volgens artikel 3.6 wet IB 2001 verstaan het gedurende het kalenderjaar besteden van ten minste 1 225 uren aan werkzaamheden voor een of meer ondernemingen waaruit de belastingplichtige als ondernemer winst geniet.

8 Voor de beoordeling of een buitenlandse belastingplichtige aan dit criterium voldoet, worden alleen de uren in aanmerking genomen die worden besteed aan de werkzaamheden voor een gedeelte van een onderneming dat wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting in Nederland.

9 Een buitenlandse belastingplichtige die als inwoner in de belastingheffing van een andere lidstaat wordt betrokken, kan evenwel overeenkomstig artikel 2.5, lid 1, wet IB 2001 kiezen voor toepassing van de regels van deze wet voor binnenlandse belastingplichtigen (hierna: „keuze voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige”). Voornoemde bepaling vereist niet dat het inkomen van de buitenlandse belastingplichtige volledig of nagenoeg volledig in Nederland wordt verkregen. Deze bepaling luidt als volgt:

„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. [...]"

10 Krachtens de artikelen 2 tot en met 10 van het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 wordt aan de belastingplichtige die ervoor kiest te worden behandeld als binnenlandse belastingplichtige, een vermindering van de verschuldigde inkomstenbelasting verleend voor de belasting die betrekking heeft op niet of tegen een beperkt tarief in Nederland te belasten inkomensbestanddelen.

11 Artikel 3 van voornoemd besluit luidt:

„1. De vermindering vanwege in het inkomen uit werk en woning begrepen niet [...] in Nederland te belasten inkomensbestanddelen is gelijk aan het bedrag dat tot de belasting die zonder de toepassing van de artikelen 2 tot en met 10 volgens de wet over het belastbare inkomen uit werk en woning verschuldigd zou zijn, in dezelfde verhouding staat als het gezamenlijke bedrag van de niet [...] in Nederland te belasten bestanddelen van het noemerinkomen staat tot het noemerinkomen.

[...]

5. Onder noemerinkomen wordt verstaan: het inkomen uit werk en woning [...]"

12 Artikel 9, lid 1, van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 bepaalt:

„1. Het buitenlandse inkomen uit werk en woning uit een andere mogendheid bestaat uit het gezamenlijke bedrag van hetgeen de belastingplichtige als bestanddeel van het inkomen uit werk en woning uit die mogendheid geniet als:

a) belastbare winst uit buitenlandse onderneming, zijnde een onderneming die, of het gedeelte van een onderneming dat, wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting of van een vaste vertegenwoordiger binnen het gebied van de andere mogendheid;

[...]"

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

13 Gielen woont in Duitsland en exploiteert aldaar samen met twee anderen een glastuinbouwbedrijf. In Nederland heeft hij een vaste inrichting waar op contractbasis perkplanten worden gekweekt.

14 In 2001 heeft hij in Duitsland meer dan 1 225 uren werkzaamheden voor deze onderneming verricht, terwijl hij voor de vaste inrichting in Nederland minder dan 1 225 uren heeft gewerkt.

15 Volgens de Nederlandse belastingdienst voldeed Gielen derhalve niet aan het „urencriterium”. De Rechtbank Breda heeft deze uitlegging bevestigd.

16 Het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch was daarentegen van oordeel dat een dergelijke toepassing van voornoemd criterium zou leiden tot een door artikel 43 EG verboden discriminatie, omdat onderscheid wordt gemaakt tussen binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen. Volgens het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch kunnen bij de toepassing van dit criterium binnenlandse belastingplichtigen immers worden belast naar hun winst, waar ter wereld deze ook

is behaald.

17 Naar het oordeel van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch worden dit onderscheid en deze belemmering niet gerechtvaardigd door een objectief verschil in situatie tussen binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen, met name omdat de zelfstandigenaftrek rechtstreeks aanknoopt bij de activiteit van de belastingplichtigen.

18 Gielen heeft tegen de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden. Gielen stelt zich op het standpunt dat het feit dat hem als buitenlandse belastingplichtige het recht op zelfstandigenaftrek wordt geweigerd, een door artikel 43 EG verboden discriminatie oplevert.

19 De Hoge Raad der Nederlanden merkt op dat de discriminatie in de zin van artikel 43 EG voortvloeit uit het feit dat voor een buitenlandse belastingplichtige niet alle door hem aan zijn onderneming bestede uren, ook de uren besteed aan werkzaamheden voor een onderneming of een vestiging in een andere lidstaat, meetellen.

20 De Hoge Raad vraagt zich evenwel af of een dergelijke discriminatie door de keuze voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige kan worden vermeden. Op grond van die keuze wordt het tarief waartegen de buitenlandse belastingplichtige bij opteren voor binnenlandse belastingplicht in Nederland wordt belast, progressief toegepast.

21 Daarop heeft Hoge Raad der Nederlanden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moet artikel 43 EG aldus worden uitgelegd dat dit artikel zich niet verzet tegen toepassing van een bepaling van de belastingwetgeving van een lidstaat op winst die een onderdaan van een andere lidstaat (buitenlandse belastingplichtige) heeft genoten uit een in eerstbedoelde lidstaat gedreven deel van zijn onderneming, indien die bepaling, op een bepaalde wijze uitgelegd, weliswaar een – op zichzelf bezien – met artikel 43 EG strijdig onderscheid maakt tussen binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen, doch de betrokken buitenlandse belastingplichtige de mogelijkheid heeft gehad ervoor te kiezen behandeld te worden als een binnenlandse belastingplichtige, welke mogelijkheid hij om hem moverende redenen niet heeft benut?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

Ontvankelijkheid

22 De Duitse en de Portugese regering vragen zich af of het Hof uitspraak kan doen op de vraag van de nationale rechter.

23 Volgens de Duitse regering bevat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling in wezen geen verboden discriminatie in de zin van artikel 43 EG, zodat niet de vraag hoeft te worden gesteld of de discriminatie door de keuze voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige kan worden weggenomen. Bijgevolg heeft het antwoord van het Hof op de prejudiciële vraag geen enkel nut voor de beslechting van het hoofdgeding.

24 De Portugese regering voert hoofdzakelijk aan dat de prejudiciële vraag afhangt van een bepaalde uitlegging van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling.

25 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt namelijk dat artikel 3.6 wet IB 2001 ook aldus kan worden uitgelegd dat met het oog op de in het hoofdgeding aan de orde zijnde aftrek voor een buitenlandse belastingplichtige de aan een vestiging in Nederland bestede uren en de aan een

vestiging in een andere lidstaat bestede uren in aanmerking kunnen worden genomen, waardoor deze bepaling niet in strijd is met artikel 43 EG en het antwoord op de prejudiciële vraag overbodig wordt.

26 Aangezien de verwijzende rechter de mogelijkheid heeft, de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling aldus uit te leggen dat deze geen met artikel 43 EG strijdige discriminatie bevat, is de prejudiciële vraag naar de mening van de Portugese regering hypothetisch, zodat het antwoord van het Hof niet bindend is voor de verwijzende rechter.

27 In dit verband zij eraan herinnerd dat het volgens vaste rechtspraak in het kader van de procedure van artikel 267 VWEU uitsluitend een zaak is van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing, om, gelet op de bijzonderheden van het geval, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis te beoordelen, als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt. Wanneer de gestelde vragen betrekking hebben op de uitlegging van het recht van de Unie, is het Hof derhalve in beginsel verplicht daarop te antwoorden (zie met name arresten van 23 april 2009, Rüffler, C-544/07, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 36, en 19 november 2009, Filipiak, C-314/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 40).

28 Het Hof heeft echter eveneens geoordeeld dat het in uitzonderlijke omstandigheden aan hem staat om, ter toetsing van zijn eigen bevoegdheid, een onderzoek in te stellen naar de omstandigheden waaronder het door de nationale rechter is geadieerd (zie in die zin arrest van 16 december 1981, Foglia, 244/80, Jurispr. blz. 3045, punt 21, en reeds aangehaalde arresten Rüffler, punt 37, en Filipiak, punt 41).

29 Het Hof kan slechts weigeren uitspraak te doen op een prejudiciële vraag van een nationale rechter wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het recht van de Unie geen enkel verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is, of wanneer het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die voor hem noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord te geven op de gestelde vragen (reeds aangehaalde arresten Rüffler, punt 38, en Filipiak, punt 42).

30 Dienaangaande zij vastgesteld dat uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat het hoofdgeding en de prejudiciële vraag voornamelijk betrekking hebben op de uitlegging van artikel 49 VWEU in het licht van een nationale regeling die potentieel discriminerende gevolgen heeft voor buitenlandse belastingplichtigen met betrekking tot een fiscaal voordeel als de zelfstandigenaftrek, zelfs indien voornoemde belastingplichtigen, waar het om dat voordeel gaat, volgens die regeling kunnen opteren voor een behandeling als binnenlandse belastingplichtige.

31 Verder moet voor de beantwoording van die vraag eerst worden nagegaan of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling discriminerende gevolgen in de zin van artikel 49 VWEU heeft, wat een vraag van Unierecht is voor de uitlegging waarvan het Hof bevoegd is.

32 Gelet op deze vaststellingen, blijkt niet duidelijk dat de gevraagde uitlegging geen enkel verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, zodat de door de Duitse en de Portugese regering opgeworpen excepties van niet-ontvankelijkheid moeten worden afgewezen.

33 Het verzoek om een prejudiciële beslissing is derhalve ontvankelijk.

Ten gronde

34 Met zijn vraag, die in twee gedeelten moet worden onderzocht, wenst de verwijzende

rechter in wezen te vernemen of artikel 49 VWEU zich verzet tegen een nationale regeling die, waar het gaat om de toekenning van een fiscaal voordeel als de zelfstandigenaftrek, potentieel discriminerende gevolgen heeft voor buitenlandse belastingplichtigen, zelfs indien deze belastingplichtigen met betrekking tot dat voordeel volgens die regeling kunnen kiezen voor de behandeling als binnenlandse belastingplichtige.

Discriminerende gevolgen van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling in de zin van artikel 49 VWEU

35 Om de vraag te beantwoorden, moet eerst worden nagegaan, zoals ook uit punt 31 van het onderhavige arrest blijkt, of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling daadwerkelijk een met artikel 49 VWEU strijdige discriminatie bevat.

36 Er zij aan herinnerd dat, ofschoon de directe belastingen tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, deze niettemin verplicht zijn die bevoegdheid in overeenstemming met het recht van de Unie uit te oefenen (zie met name arrest van 7 september 2004, Manninen, C-319/02, Jurispr. blz. I-7477, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 Ook zij eraan herinnerd dat de regels inzake gelijke behandeling niet alleen de zichtbare discriminaties op grond van nationaliteit verbieden, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie die door toepassing van andere onderscheidingscriteria in feite tot hetzelfde resultaat leiden (zie met name arrest van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 Verder is slechts sprake van discriminatie wanneer verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties of wanneer dezelfde regel wordt toegepast op verschillende situaties (zie met name arrest Schumacker, reeds aangehaald, punt 30, en arrest van 14 september 1999, Gschwind, C-391/97, Jurispr. blz. I-5451, punt 21).

39 In het onderhavige geval blijkt om te beginnen uit het dossier dat Gielen, die in Duitsland woonachtig is, in 2001 aan werkzaamheden voor zijn vaste inrichting in Nederland minder dan 1 225 uren heeft besteed, terwijl hij voor zijn bedrijf in Duitsland meer dan 1 225 uren heeft gewerkt.

40 De verwijzende rechter geeft te kennen dat volgens de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling een binnenlands belastingplichtige ondernemer voor de berekening van het urencriterium dat aanspraak geeft op de zelfstandigenaftrek, zowel de in een andere lidstaat gewerkte uren als de in Nederland gewerkte uren kan meetellen, terwijl een buitenlands belastingplichtige ondernemer voor die berekening slechts de in Nederland gewerkte uren mag meetellen.

41 Bovendien erkent de Nederlandse regering in haar schriftelijke opmerkingen dat het daarbij gaat om een onderscheid naar woonplaats.

42 Derhalve moet worden vastgesteld dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling de belastingplichtigen, wat betreft de vraag of voor de toepassing van de zelfstandigenaftrek is voldaan aan het „urencriterium”, verschillend behandelt naargelang zij al dan niet in Nederland wonen. Een dergelijke verschillende behandeling kan in het nadeel werken van hoofdzakelijk onderdanen van andere lidstaten, omdat de niet-ingezetenen in de meeste gevallen buitenlanders zijn.

43 Wat meer in het bijzonder de zaken in verband met de inkomstenbelasting van natuurlijke personen betreft, heeft het Hof erkend dat de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen van een bepaalde staat in het algemeen niet vergelijkbaar zijn, aangezien die situaties objectief

van elkaar verschillen, zowel wat de bron van inkomsten als wat de persoonlijke draagkracht van de belastingplichtige of de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie betreft (zie met name arresten van 22 maart 2007, Talotta, C-383/05, Jurispr. blz. I-2555, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 16 oktober 2008, Renneberg, C-527/06, Jurispr. blz. I-7735, punt 59).

44 Het Hof heeft niettemin gepreciseerd dat, wanneer een fiscaal voordeel wordt onthouden aan niet-ingezetenen, een verschil in behandeling tussen deze twee categorieën belastingplichtigen kan worden aangemerkt als discriminatie in de zin van het WEU-Verdrag, wanneer er geen objectief verschil bestaat dat grond kan opleveren voor een verschillende behandeling van de twee categorieën belastingplichtigen op dit punt (reeds aangehaalde arresten Talotta, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en Renneberg, punt 60).

45 De verwijzende rechter wijst er echter op dat de zelfstandigenaftrek niet aanknoopt bij de persoonlijke situatie van de belastingplichtigen, maar bij de aard van hun activiteit. Deze aftrek wordt immers toegekend aan de ondernemers waarvoor het als ondernemer verrichten van werkzaamheden de hoofdactiviteit is, wat met name wordt bewezen doordat aan het „urencriterium” wordt voldaan.

46 Voor zover voornoemde aftrek wordt verleend aan alle belastingplichtige ondernemers die met name aan voornoemd criterium hebben voldaan, moet worden vastgesteld dat het in dit verband niet relevant is om verschil te maken of die belastingplichtigen de uren in Nederland dan wel in een andere lidstaat hebben gewerkt.

47 Hieruit volgt dat, zoals de advocaat-generaal in punt 39 van zijn conclusie heeft opgemerkt, de binnenlandse en de buitenlandse belastingplichtigen zich voor de zelfstandigenaftrek in een vergelijkbare situatie bevinden (zie in die zin arresten van 12 juni 2003, Gerritse, C-234/01, Jurispr. blz. I-5933, punt 27, en 6 juli 2006, Conijn, C-346/04, Jurispr. blz. I-6137, punt 20).

48 In die omstandigheden moet worden geconcludeerd dat een nationale regeling die met het oog op een fiscaal voordeel als de in het hoofdgeding aan de orde zijnde zelfstandigenaftrek, gebruikmaakt van een „urencriterium” waardoor de buitenlandse belastingplichtigen de in een andere lidstaat gewerkte uren niet kunnen meetellen, in het nadeel kan werken van hoofdzakelijk deze belastingplichtigen. Een dergelijke regeling levert derhalve een indirecte discriminatie op grond van nationaliteit in de zin van artikel 49 VWEU op.

Keuze voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige

49 Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door het argument dat de keuze voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige de betrokken discriminatie kan wegnemen.

50 Meteen zij opgemerkt dat de keuze voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige een buitenlandse belastingplichtige als Gielen de mogelijkheid biedt te kiezen tussen een discriminerende belastingregeling en een regeling die dat beweerdelijk niet is.

51 In dit verband zij erop gewezen dat een dergelijke keuze in casu niet de discriminerende gevolgen van eerstgenoemde belastingregeling kan wegnemen.

52 Indien werd erkend dat die keuze een dergelijk effect heeft, zou dat immers tot gevolg hebben, zoals de advocaat-generaal in punt 52 van zijn conclusie in wezen heeft opgemerkt, dat een belastingregeling als rechtmatig werd beschouwd die op zich wegens het discriminerende karakter ervan nog steeds in strijd is met artikel 49 VWEU.

53 Zoals het Hof reeds heeft gepreciseerd, is een nationale regeling die de vrijheid van vestiging beperkt, nog steeds in strijd met het recht van de Unie, ook al is de toepassing daarvan facultatief (zie in die zin arrest van 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Jurispr. blz. I-11753, punt 162).

54 Hieruit volgt dat de optie die in het hoofdgeding voor de buitenlandse belastingplichtige openstaat door de keuze voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige, de in punt 48 van het onderhavige arrest geconstateerde discriminatie niet neutraliseert.

55 Gelet op een en ander, verzet artikel 49 VWEU zich tegen een nationale regeling die, waar het gaat om de toekenning van een fiscaal voordeel als de in het hoofdgeding aan de orde zijnde zelfstandigenaftrek, discriminerende gevolgen heeft voor buitenlandse belastingplichtigen, zelfs indien deze belastingplichtigen met betrekking tot dat voordeel kunnen kiezen voor toepassing van de regeling voor binnenlandse belastingplichtigen.

Kosten

56 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 49 VWEU verzet zich tegen een nationale regeling die, waar het gaat om de toekenning van een fiscaal voordeel als de in het hoofdgeding aan de orde zijnde zelfstandigenaftrek, discriminerende gevolgen heeft voor buitenlandse belastingplichtigen, zelfs indien deze belastingplichtigen met betrekking tot dat voordeel kunnen kiezen voor toepassing van de regeling voor binnenlandse belastingplichtigen.

ondertekeningen

* Procestaal: Nederlands.