

MASTER'S THESIS

DE INVLOED VAN HET VRIJGESTELD INKOMEN VAN MEDEWERKERS VAN VOLKENRECHTELIJKE ORGANISATIES

op de hoogte van de inkomensafhankelijke heffingskortingen

Wieringa, K.J.

Award date:

2022

Awarding institution:

Department of Public Law

[Link to publication](#)

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain.
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal.

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us at:

pure-support@ou.nl

providing details and we will investigate your claim.

Downloaded from <https://research.ou.nl/> on date: 08. Sep. 2024

Open Universiteit
www.ou.nl



DE INVLOED VAN HET VRIJGESTELD INKOMEN VAN MEDEWERKERS VAN VOLKENRECHTELIJKE ORGANISATIES

op de hoogte van de inkomensafhankelijke heffingskortingen



Naam	K.J. Wieringa
E-mailadres	wieringakaren@gmail.com
Studentnummer	851919963
Begeleider	Mr. dr. S.M.H. Dusarduijn
Woorden	13.933
Inleverdatum	2 februari 2022

Inhoudsopgave

1.	Inleiding/aanleiding	3
1.1	Doel van de thesis, probleemstelling en afbakening	4
1.2	Deelvragen en structuur van het onderzoek	6
1.3	Het toetsingskader en de methodologie	7
1.4	Wetenschappelijke en maatschappelijke relevantie	8
2.	De verschillende heffingskortingen	10
2.1	Heffingskortingen algemeen	10
2.2	Inkomensbegrippen	12
2.3	Aard van de heffingskortingen.....	15
3.	Een vrijgesteld inkomen van een volkenrechtelijke organisatie.....	19
3.1	Volkenrechtelijke organisaties; betekenis, achtergrond en geschiedenis	19
3.2	Interne wetgeving en fiscale privileges	21
3.3	Het vrijgesteld inkomen en progressievoorbehoud	21
3.4	Jurisprudentie omtrent vrijgesteld inkomen van het HvJ.....	24
4.	Interpretatie van het arrest van 19 juli 2019	33
4.1	Stap 1, nationaal recht of internationaal recht	34
4.2	Stap 2, absolute vrijstelling of progressievoorbehoud	35
4.3	Stap 3, niveaus van heffingskorting.....	36
4.4	Stap 4, deel 1, classificatie van de heffingskortingen naar nationaal recht	39
4.5	Stap 4, deel 2, classificatie van de heffingskortingen naar Europees recht	40
4.6	Conclusies die uit het stappenplan getrokken kunnen worden.....	43
5.	Conclusies en aanbevelingen	46
	Literatuurlijst	48
	Jurisprudentielijst	53
	Bijlage 1; lijst organisaties.....	54
	Bijlage 2; begrippen en afkortingenlijst	59

1. Inleiding/aanleiding

Op 19 juli 2019 heeft de belastingkamer van de Hoge Raad (hierna: HR) arrest gewezen in een zaak van een medewerker van een agentschap van de Europese Unie (hierna: EU).¹ Deze medewerker genoot een inkomen dat vrijgesteld was van nationale belastingen op grond van artikel 12 van Protocol (nr. 7) betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Unie bij het Verdrag inzake de Werking van de Europese Unie (hierna: Protocol nr. 7). Dit artikel bepaalt dat personeelsleden van de EU onderworpen zijn aan een belasting ten bate van de Unie, zodat door de Unie betaalde salarissen, lonen en emolumenten niet in enig land in de belastingheffing mogen worden betrokken (hierna: vrijgesteld inkomen). De vraag die centraal stond in dit arrest was of dit vrijgesteld inkomen meetelde voor het berekenen van de hoogte van de algemene heffingskorting (hierna: AHK).

Het Hof van Justitie van de EU (hierna: HvJ) heeft in diverse arresten geoordeeld dat het vrijgesteld inkomen niet direct of indirect in de belastingheffing mag worden betrokken.² Echter, bij het toekennen van belastingvoordelen mag het vrijgesteld inkomen wel meegerekend worden omdat Protocol nr. 7 geen voorkeursbehandeling voorschrijft.³ De HR oordeelde in zijn arrest dat de AHK, gezien de wetsgeschiedenis, onderdeel uitmaakt van de tariefstructuur en daarmee geen belastingvoordeel is. Het gevolg hiervan is dat de HR concludeerde dat het vrijgesteld inkomen de hoogte van de AHK niet beïnvloedt.

In deze thesis wordt met het begrip tariefstructuur bedoeld: onderdelen van de structuur die samen het effectieve inkomstenbelastingtarief bepalen dat, ongeacht haar aard of de wijze waarop zij wordt geheven, tot gevolg heeft dat belastingplichtigen direct of indirect worden belast over een inkomensbestanddeel, ook al wordt de betrokken belasting niet naar rato van het inkomensbestanddeel berekend.⁴

In deze thesis wordt als belastingvoordeel beschouwd: een tegemoetkoming, niet zijnde een onderdeel van de tariefstructuur, om te vermijden dat de belastingplichtige zwaarder wordt belast.⁵

Naast de AHK, bestaan er in de Nederlandse fiscale wetgeving nog andere (deels eveneens inkomensafhankelijke) heffingskortingen. Dit roept de vraag op of deze andere inkomensafhankelijke

¹ HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1221.

² o.a. HvJ EU 21 mei 2015, C-349/14, ECLI:EU:C:2015:338 (Pazdziej) (officiële Nederlandse vertaling door de EU, vertaald uit het Frans), punten 15 en 17.

³ o.a. HvJ EU 21 mei 2015, C-349/14, ECLI:EU:C:2015:338 (Pazdziej) (officiële Nederlandse vertaling door de EU, vertaald uit het Frans), punt 19.

⁴ Afgeleid van: HvJ EU 21 mei 2015, C-349/14, ECLI:EU:C:2015:338 (Pazdziej) (officiële Nederlandse vertaling door de EU, vertaald uit het Frans), punt 17.

⁵ Afgeleid van: HvJ EU 21 mei 2015, C-349/14, ECLI:EU:C:2015:338 (Pazdziej) (officiële Nederlandse vertaling door de EU, vertaald uit het Frans), punt 19.

heffingskortingen eveneens kunnen worden aangemerkt als onderdeel van de tariefstructuur of dat deze aangemerkt dienen te worden als belastingvoordeel waardoor de hoogte van het vrijgesteld inkomen betrokken wordt in het vaststellen van de hoogte van de inkomensafhankelijke heffingskorting.

Die vraag is onder meer van belang omdat niet alleen medewerkers van agentschappen van de EU recht hebben op een vrijgesteld inkomen. Medewerkers van het Europees Octrooibureau, dat geen agentschap is van de EU, genieten ook een vrijgesteld inkomen. Dit inkomen is vrijgesteld op grond van artikel 16, lid 1 Protocol inzake voorrechten en immuniteiten van de Europese Octrooiorganisatie bij het Verdrag inzake de verlening van Europese octrooien.⁶ In dit artikel is opgenomen dat de Verdragsluitende Staten met het vrijgesteld inkomen rekening mogen houden bij de berekening van de belasting over andere inkomensbestanddelen. Naast het Europees Octrooibureau zijn er tevens andere organisaties waarvan de medewerkers recht hebben op een vrijgesteld inkomen.

1.1 Doel van de thesis, probleemstelling en afbakening

Het doel van deze thesis is het onderzoeken van de invloed van het vrijgesteld inkomen op de hoogte van de inkomensafhankelijke heffingskortingen. Meer specifiek wordt onderzocht of de inkomensafhankelijke heffingskortingen dienen te worden aangemerkt als onderdeel van de tariefstructuur of als een belastingvoordeel. Het antwoord op deze vraag bepaalt immers of het vrijgesteld inkomen invloed uitoefent op de hoogte van de inkomensafhankelijke heffingskortingen. In deze thesis staat de volgende probleemstelling centraal:

In hoeverre kan het vrijgestelde inkomen van een medewerker van een volkenrechtelijke organisatie invloed uitoefenen op de hoogte van de inkomensafhankelijke heffingskortingen?

Het onderzoek richt zich op het inkomen van medewerkers van volkenrechtelijke organisaties dat is vrijgesteld van nationale belastingen op grond van diplomatieke privileges in een internationaal bilateraal, multilateraal verdrag of unilaterale regeling (hierna: vrijgesteld inkomen). Voorbeelden van multilaterale verdragen zijn: het Europese Octrooiverdrag, het eerdergenoemde Protocol nr. 7 en het Verdrag nopens de voorrechten en immuniteiten van de Verenigde Naties. Voorbeelden van bilaterale verdragen zijn de zetelverdragen die Nederland met de diverse organisaties heeft afgesloten zoals het Zetelverdrag tussen het Internationaal Strafhof en het Gastland en de Notawisseling houdende een verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en Eurojust betreffende privileges en immuniteiten van het personeel van Eurojust en hun gezinsleden. Een voorbeeld van een unilaterale regeling is de Wet HCNM die privileges en immuniteiten toekent aan de Hoge

⁶ *Trb.* 1976, 101; *trb.* 1977, 144.

Commissaris inzake Nationale Minderheden te Den Haag, die ressorteert onder de Organisatie voor Veiligheid en Samenwerking in Europa.⁷

Het onderzoek richt zich slechts op het vrijgesteld inkomen van medewerkers van in Nederland gevestigde volkenrechtelijke organisaties. De organisaties die zijn opgenomen op de lijst in bijlage 3 van het rapport: “Nederland als gastland voor internationale organisaties” worden als uitgangspunt genomen als organisaties die in het onderzoek worden betrokken. Deze lijst wordt aangevuld met de European Medicines Agency omdat deze na de publicatie van het rapport in Nederland is gevestigd.⁸ Indien organisaties ten tijde van het schrijven van deze thesis Nederland hebben verlaten, worden zij niet betrokken in het onderzoek. In Nederland gevestigde volkenrechtelijke organisaties die geen ‘vrijgesteld inkomen’ kennen als privilege voor medewerkers worden tevens niet meegenomen in het onderzoek, alsook organisaties van de Noord Atlantische Verdragsorganisatie (hierna: NATO). De medewerkers van organisaties van de NATO worden niet in het onderzoek betrokken omdat er voor verschillende medewerkers verschillende regels gelden en niet elke medewerker een vrijgesteld inkomen geniet.⁹ Een onderzoek gericht op medewerkers van de NATO zou hierdoor te omvangrijk zijn voor deze thesis. Dit onderzoek strekt zich alleen uit tot actieve verdragen in 2022 en niet tot reeds vervallen verdragen. Een definitieve lijst van organisaties die zijn betrokken in het onderzoek en van de toepasselijke verdragen, is opgenomen als bijlage bij deze thesis. Deze thesis richt zich op het vrijgestelde inkomen van medewerkers van volkenrechtelijke organisaties in actieve loondienst.

Omdat bepaalde organisaties onder dezelfde overkoepelende (multilaterale) bepalingen vallen of soortgelijke bepalingen kennen, zijn deze gecategoriseerd in de bijlage. Hierbij wordt gekeken of:

- er een bepaling in een regeling aanwezig is die het inkomen van de medewerkers van de organisatie vrijstelt;
- het een EU-organisatie betreft; en
- er een progressievoorbehoud aanwezig is.

Een EU-organisatie wordt als zodanig gedefinieerd als op zijn medewerkers Protocol nr. 7 van toepassing is. Met een progressievoorbehoud wordt bedoeld dat het vrijgesteld inkomen meetelt om het belastingtarief van ander inkomen te bepalen. Stel dat een werknemer van een volkenrechtelijke organisatie bijvoorbeeld € 100.000 vrijgesteld inkomen geniet en € 1.000 niet vrijgesteld inkomen. Indien een progressievoorbehoud van toepassing is wordt het belastingtarief voor de € 1.000 niet vrijgesteld inkomen bepaald op het belastingtarief voor een inkomen van € 101.000. Bij de afwezigheid van een progressievoorbehoud wordt het belastingtarief voor de € 1.000 aan inkomen bepaald door het belastingtarief dat geldt voor een inkomen van € 1.000. Of een progressievoorbehoud van toepassing is, is van belang voor de vraag of het vrijgesteld inkomen

⁷ Artikel 1, lid 1, sub a Wet van 31 oktober 2002, houdende bepalingen inzake rechtspersoonlijkheid, privileges en immuniteiten van de Hoge Commissaris inzake Nationale Minderheden (Wet HCNM)

⁸ Wilms e.a. 2018, bijlage 3.

⁹ Vries, de, 1999, p. 29.

invloed uitoefent op de inkomensafhankelijke heffingskortingen. Indien vastgesteld wordt dat de heffingskortingen onderdeel zijn van de tariefstructuur, zal bij een progressievoorbehoud immers het vrijgesteld inkomen invloed uitoefenen op de hoogte van de inkomensafhankelijke heffingskortingen. Er is dan aldus geen sprake van een absolute vrijstelling waardoor het vrijgesteld inkomen in de berekening van de inkomensafhankelijke heffingskortingen worden betrokken.

De inkomensafhankelijke heffingskortingen (hierna: heffingskortingen) die in het onderzoek worden betrokken betreffen de:

- arbeidskorting; en
- inkomensafhankelijke combinatiekorting (hierna: IACK).

De heffingskortingen die in het jaar 2022 van kracht zijn en die zijn opgesomd in hoofdstuk 8 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) dienen hierbij als uitgangspunt.¹⁰ De jonggehandicaptenkorting, alleenstaande ouderenkorting, de korting voor groene beleggingen en de aanvullende ouderenkorting worden niet in het onderzoek betrokken. Deze zijn namelijk niet afhankelijk van het inkomen. Ook de ouderenkorting is niet opgenomen omdat deze naar verwachting nauwelijks van toepassing zal zijn in relatie met het vrijgesteld inkomen. Pensioeninkomens van volkenrechtelijke organisaties zijn namelijk niet vrijgesteld (met uitzondering van EU-pensioeninkomens).¹¹

1.2 Deelvragen en structuur van het onderzoek

Om een antwoord te verkrijgen op mijn probleemstelling is een aantal deelvragen relevant. Deze deelvragen luiden:

1. Hoe en op welke wijze kunnen de heffingskortingen worden geclassificeerd als belastingvoordeel of als onderdeel van de tariefstructuur?
2. Wat is een vrijgesteld inkomen van een volkenrechtelijke organisatie?
3. Op welke wijze beïnvloedt het progressievoorbehoud en/of het volkenrechtelijk gewoonterecht de classificatie van de heffingskortingen en het vrijgesteld inkomen?

Deze deelvragen zullen verder uitgewerkt worden in de hoofdstukken 2 tot en met 5.

In het tweede hoofdstuk staan de heffingskortingen centraal. De heffingskortingen, de verschillende inkomensbegrippen, de eigenschappen van de heffingskortingen en de verschillen en overeenkomsten tussen de AHK en de andere heffingskortingen worden behandeld.

In het derde hoofdstuk staat het vrijgesteld inkomen van een volkenrechtelijke organisatie centraal. De volgende onderwerpen worden nader uiteengezet: het begrip volkenrechtelijke organisatie, het

¹⁰ Zie de opsomming in artikel 8.2 Wet IB 2001.

¹¹ Vries, de, 1999, p. 29.

volkenrechtelijk gewoonterecht, interne wetgeving van een organisatie, fiscale privileges, de verschillende types vrijgesteld inkomen, het progressievoorbehoud en jurisprudentie van het HvJ.

Het vierde hoofdstuk richt zich op het toetsingskader. In dit hoofdstuk wordt een stappenplan opgesteld aan de hand van het arrest van de HR van 19 juli 2019¹² (hierna: het arrest van 19 juli 2019) en wordt per stap toegewerkt naar de conclusie of het vrijgesteld inkomen meetelt bij het bepalen van de hoogte van de heffingskortingen. De stappen die worden genomen zijn:

1. Nationaal recht of internationaal recht.
2. Absolute vrijstelling of progressievoorbehoud.
3. Niveaus van heffingskorting.
4. Classificatie van de heffingskortingen;
 - a. naar nationaal recht; en
 - b. naar internationaal recht.

Het vijfde hoofdstuk bevat de conclusies en aanbevelingen.

1.3 Het toetsingskader en de methodologie

Het toetsingskader is onder meer gebaseerd op nationale en internationale jurisprudentie die betrekking heeft op het inkomen van een medewerker bij een organisatie met een vrijgesteld inkomen op grond van een bilateraal of multilateraal verdrag. De nationale jurisprudentie wordt beperkt tot de gepubliceerde jurisprudentie vanaf het jaar 1972.¹³ De internationale jurisprudentie wordt beperkt tot jurisprudentie van het HvJ op dit gebied vanaf het jaar 1960.¹⁴

Voor het onderzoek worden verschillende onderzoeksmethodes gebruikt. Voor het beantwoorden van de eerste en derde deelvraag wordt de methode van literatuuronderzoek gebruikt. Er worden diverse publicaties van auteurs over dit onderwerp bestudeerd. Voor het beantwoorden van de tweede deelvraag wordt vooral de parlementaire geschiedenis maar ook fiscale artikelen van auteurs bestudeerd. Verder wordt een stappenplan gedistilleerd uit het arrest van 19 juli 2019. Het

¹² HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1221.

¹³ P. den Boer schrijft in zijn noot bij BNB 1972/205 (Boer, de, BNB 1972/205) dat voor zover hij kon nagaan de HR in 1972 voor het eerst besliste over de impact van een vrijgesteld inkomen op de nationale belastingheffing. Alhoewel J.P.A. Francois in 'Vrijdom van Belastingen' (Francois, Nederlands tijdschrift voor internationaal recht 1958) een arrest van de Hoge Raad aanhaalt uit 1957 inzake de reikwijdte van het artikel betreffende vrijgesteld inkomen van een medewerker van een volkenrechtelijke organisatie, kan ik dit arrest niet meer terugvinden. Dit is de reden dat de jurisprudentie vanaf 1972 wordt getoetst. Deze jurisprudentie is gewezen onder de Wet IB 1964, echter kan deze jurisprudentie nog wel relevant zijn. Vooral omdat de jurisprudentie het progressievoorbehoud in de verdragsbepalingen omtrent vrijgesteld inkomen interpreteert. Dit kwam omdat artikel 40 AWR (oud) bepaalde dat bij het vrijgesteld inkomen rekening gehouden kan worden met het progressievoorbehoud. Dit artikel is komen te vervallen in 2001 omdat het effect van het progressievoorbehoud door opeenvolgende jurisprudentie zwaar was uitgehold, Kamerstukken II 1998/99, 26 728, 3.

¹⁴ In 1960 werd namelijk het eerste arrest gewezen inzake de uitleg en toepassing van het vrijgesteld inkomen in het Protocol immuniteiten E.G.K.S. dat de voorloper is van Protocol nr. 7. Dit betrof HvJ EU 16 december 1960, C-6/60, ECLI:EU:C:1960:48 (Humblot/Belgische Staat).

stappenplan wordt inzake het classificeren van heffingskortingen aangevuld met de jurisprudentie van het HvJ omtrent dit onderwerp.

1.4 Wetenschappelijke en maatschappelijke relevantie

Het arrest van 19 juli 2019 over de AHK is recent. Tot dusver is er weinig geschreven over de impact van het vrijgesteld inkomen op de heffingskortingen. In deze thesis staat de invloed die het internationale recht uitoefent op het nationale recht als overkoepelend thema centraal. Dit overkoepelende thema komt meestal tot uiting in de verhouding tussen EU-regelgeving of EVRM-regelgeving en het nationale recht. Indien geschillen tussen het nationale recht en EU-regelgeving c.q. EVRM-regelgeving ontstaan, is in laatste aanleg het HvJ of het EHRM bevoegd om hierover recht te spreken. Indien geschillen ontstaan tussen een verdrag van een niet-EU-volkenrechtelijke organisatie gevestigd in Nederland en de nationale wet, is de HR in laatste aanleg bevoegd. Er bestaat immers geen volkenrechtelijk tribunaal die in laatste aanleg recht kan spreken. Wetenschappelijk is deze thesis daarom erg interessant. Er is immers geen internationale jurisprudentie inzake geschillen tussen een verdrag van een niet-EU-volkenrechtelijke organisatie en de nationale wet waarop men kan terugvallen.

Naar schatting waren er in 2017 9.100 medewerkers werkzaam bij een volkenrechtelijke organisatie in Nederland.¹⁵ Dit is exclusief de 700 medewerkers van de EMA die in 2019 naar Nederland zijn gekomen.¹⁶ Dit betekent dat deze thesis in beginsel relevant kan zijn voor ongeveer 9.800 personen.¹⁷ Dan moet er ook nog sprake zijn van een situatie waarin de heffingskortingen geëffectueerd kunnen worden. Een vereiste hiervoor is dat belasting verschuldigd is. Hiervan is alleen sprake als een medewerker van een volkenrechtelijke organisatie een belast inkomen heeft (in box 1, 2 of 3), naast het vrijgesteld inkomen. Indien een volkenrechtelijke organisatie naar Nederland komt, worden vooral de economische voordelen benadrukt in nieuwsartikelen, zoals bij de EMA.¹⁸ De privileges die werknemers ontvangen worden verder niet besproken. Deze thesis kan eraan bijdragen dat hiertoe een discussie ontstaat.

Voor veel medewerkers van volkenrechtelijke organisaties zal het vrijgesteld inkomen het enige inkomen in box 1 zijn. Dit is een inschatting gebaseerd op de verhouding in de algemene statistieken. In 2012 hadden namelijk maar 509.000 inwoners van Nederland een bijbaan, van de 7.399.000 inwoners in Nederland die in het jaar 2012 werkzaam waren.¹⁹ Dit is omgerekend 6,88% (afgerond).

¹⁵ Wilms e.a. 2018, p. 69 ($21.282 * 75% * 57% =$ ongeveer 9100).

¹⁶ 'Europees medicijnenagentschap krijgt sleutel nieuwe hoofdkantoor Amsterdam', *NOS.nl* 15 november 2020 08.17 uur.

¹⁷ Ervan uitgaande dat de schattingen in 2017 niet afwijken van de huidige situatie.

¹⁸ *Parool* 20 november 2017, 'Geneesmiddelenbureau EMA komt naar Amsterdam'; *Parool* 9 september 2019, 'Helft van de EMA-expats woont inmiddels in Amsterdam'; *Parool* 2 december 2018, 'FDA volgt EMA van Londen naar Amsterdam'; *Waterval Trouw* 24 april 2016; *NOS* 15 november 2019, 'Europees Medicijnenagentschap krijgt sleutel nieuwe hoofdkantoor Amsterdam'; *Vastgoedjournaal* 20 november 2017, 'Zuidas viert feest: Amsterdam maakt klapper met komst EMA'.

¹⁹ Berg, van der, e.a., 2016, p. 11.

Indien dezelfde verhouding tussen werkende mensen in loondienst zonder bijbaan en werkende mensen in loondienst met bijbaan ook zou gelden voor de medewerkers van volkenrechtelijke organisaties in Nederland, dan zijn er slechts ongeveer 674 medewerkers van een volkenrechtelijke organisatie met een bijbaan.²⁰ Medewerkers van volkenrechtelijke organisaties worden zowel lokaal als uit het buitenland aangeworven. Wat de verhouding is tussen lokaal aangeworven medewerkers en medewerkers geworven uit het buitenland is mij niet bekend. Medewerkers van volkenrechtelijke organisaties die worden aangeworven uit het buitenland hebben recht op een vrijstelling van belasting voor de bank- en spaartegoeden. Deze vrijstelling volgt uit art. 33 jo. 34 van de Uitvoeringsregeling van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: Uitv.Reg. AWR).

Zoals uit de bovenstaande paragrafen blijkt, is de verwachting dat deze thesis niet op een grote groep medewerkers van toepassing zal zijn. De directe relevantie is daarom slechts beperkt tot een kleine groep personen. Dit maakt de indirecte relevantie van deze thesis echter niet minder interessant, gezien de eerder in deze paragraaf genoemde redenen.

²⁰ Berekend door 6,88% te vermenigvuldigen met de 9.800 eerder berekende medewerkers van een volkenrechtelijke organisatie.

2. De verschillende heffingskortingen

Het systeem van de heffingskortingen (de standaardheffingskorting) ontstond met de invoering van de Wet IB 2001.²¹ Daarvoor werd, onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964, het systeem van belastingvrije sommen toegepast (hierna: Wet IB 1964).²² De belastingvrije sommen waren afhankelijk van de tariefgroep en konden bestaan uit componenten zoals de basisaftrek, bovenbasisaftrek, alleenstaande-ouderaftrek, jonggehandicaptenaftrek en de (aanvullende) ouderenaftrek. De belastingvrije sommen verminderden het belastbaar inkomen. Op het inkomen werd vervolgens het belastingtarief toegepast. Hierdoor was het netto-effect van de belastingvrije sommen afhankelijk van het voor de belastingplichtige geldige toptarief. De standaardheffingskorting daarentegen is een vermindering op de te betalen belasting. Hierdoor hadden de AHK en heffingskortingen voor iedere belastingplichtige hetzelfde netto-effect tot het moment dat zij inkomensafhankelijk werden.²³

2.1 Heffingskortingen algemeen

De AHK en heffingskortingen bestaan uit een premie volksverzekeringen-deel en een inkomstenbelasting-deel, zo bepalen artikelen 8.3 tot en met 8.6 Wet IB 2001. De verhouding tussen het inkomstenbelasting-deel en het premie volksverzekeringen-deel is gelijk aan de verhouding tussen het inkomstenbelasting-deel en het premie volksverzekeringen-deel in het belastingtarief voor de inkomstenbelasting. Als een belastingplichtige niet verzekerd is voor de premie volksverzekeringen ontvangt hij ook niet het premiedeel van de heffingskortingen. Medewerkers van volkenrechtelijke organisaties zijn niet verzekerd voor de volksverzekeringen als de organisatie een eigen sociaalzekerheidssysteem kent dat van toepassing is op de werknemer en de organisatie is genoemd in de Regeling aanwijzing volkenrechtelijke organisaties in Nederland.²⁴

Artikel 8.2 Wet IB 2001 bepaalt dat de AHK en andere heffingskortingen onderdelen zijn van de standaardheffingskorting. De AHK maakt geen onderdeel uit van het onderzoek in dit hoofdstuk, maar is wel hieronder opgenomen. De reden hiervoor is dat de AHK met de heffingskortingen (arbeidskorting en IACK) vergeleken kan worden omdat de AHK al door de HR gekwalificeerd is.

De bedragen en percentages die in dit hoofdstuk genoemd worden hebben betrekking op het jaar 2022.

²¹ *Kamerstukken II* 1998/99, 26727, 3, p. 10.

²² *Kamerstukken II* 1998/99, 26 727, 3, p. 4-5.

²³ Klootwijk, *WFR* 2001/178.

²⁴ Artikel 14 Besluit uitbreiding en beperking kring verzekerden volksverzekeringen 1999, *stb.* 2019, 463; Regeling van de Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en van de Minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport van 11 december 2014, 2014-0000157840, *stcr.* 2014, 36656.

2.1.1 De AHK

De AHK heeft een inkomensherverdelingsfunctie d.m.v. een inkomensafhankelijke korting op het belastingtarief.²⁵ De AHK verving de basisaftrek en de boven-basisaftrek van de Wet IB 1964 en is ingevoerd tezamen met de invoering van de Wet IB 2001.²⁶ De basisaftrek en de boven-basisaftrek waren een vaste vermindering op het inkomen van iedere belastingplichtige.²⁷ De netto belastingvermindering was groter bij de belastingvrije som naarmate het inkomen steeg. Door de invoer van de heffingskortingen werd een netto belastingvermindering beoogd die voor iedereen gelijk was.²⁸ De heffingskorting is € 2.888.

Vanaf 2014 is de AHK inkomensafhankelijk gemaakt door middel van een afbouw bij hoge inkomens om de effectieve belastingdruk tussen hoge en lage inkomens te verkleinen.²⁹ De afbouw houdt in dat dit wordt verminderd met 6,007% van het belastbaar inkomen uit werk en woning dat boven de € 21.317 uitstijgt. Dit heeft tot gevolg dat er geen recht meer bestaat op de AHK bij een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 69.399.

2.1.2 De arbeidskorting

De arbeidskorting is een fiscaal sturingselement dat wordt ingezet als arbeidsmarktinstrument maar ook een inkomensherverdelingsfunctie heeft.³⁰ De arbeidskorting is ingevoerd bij de Wet IB 2001. De arbeidskorting verving gedeeltelijk het arbeidskostenforfait van art. 37 Wet IB 1964 als compensatie voor arbeidskosten.³¹ De arbeidskorting is echter vooral een participatieprikkel.³²

De berekening van de hoogte van de arbeidskorting kent sinds 2020 drie opbouwtrajecten en een afbouwtraject. Dit is ingevoerd ter stimulering van de onderkant van de arbeidsmarkt.³³

Opbouwtraject

1. Van de eerste € 10.350 aan arbeidsinkomen bedraagt de arbeidskorting 4,541% van dit bedrag.
2. Het bedrag onder 1 wordt vermeerderd met 28,461% van het arbeidsinkomen tussen € 10.350 en € 22.356.
3. Het bedrag onder 2 wordt vermeerderd met 2,610% van het arbeidsinkomen tussen € 22.356 en € 36.649.

Afbouwtraject

²⁵ Ik benoem dit, maar ga er verder niet op in; Caminada & Stevens, *WFR* 2017/50, paragraaf 6.5.

²⁶ *Kamerstukken II* 1998/99, 26 727, 3, p. 284.

²⁷ Mobach 2000.

²⁸ Hoeven, van den, V-N 2015/52.0.

²⁹ *Kamerstukken II* 2012/13, 33 410, 32.

³⁰ Ik benoem dit, maar ga er verder niet op in; Caminada & Stevens, *WFR* 2017/50, paragraaf 6.2.

³¹ *Kamerstukken II* 1998/99, 26 727, 3, p. 283-284.

³² Ik benoem dit, maar ga er verder niet op in; Caminada & Stevens, *WFR* 2017/50, paragraaf 6.2.

³³ Stevens & Werger, *WFR* 2015/840.

4. De totale heffingskorting berekend o.g.v. de vorige 3 opbouwtrajecten, wordt verminderd (niet verder dan nihil) met 5,86% van het arbeidsinkomen dat uitstijgt boven de € 36.649.

Indien een medewerker van een volkenrechtelijke organisatie voldoet aan de voorwaarden voor recht op de arbeidskorting zal die arbeidskorting geëffectueerd kunnen worden als die medewerker een tweede box 1, een box 2 of een box 3 inkomen geniet.

2.1.3 De IACK

De IACK is een fiscaal sturingselement dat wordt ingezet als arbeidsmarktinstrument voor ouders.³⁴

De IACK werd ingevoerd in 2009 als vervanging van de aanvullende combinatiekorting dat een heffingskorting was voor minstverdienende of werkende alleenstaande ouders.³⁵

De voorwaarden om in aanmerking te komen voor de IACK zijn opgenomen in art. 8.14a Wet IB 2001 en luiden:

- het hebben van een arbeidsinkomen van meer dan € 5.219 of in aanmerking komen voor de zelfstandigenaftrek;
- 6 maanden in het jaar ingeschreven staan bij de basisregistratie persoonsgegevens op hetzelfde adres als een kind dat jonger is dan 12 jaar op 1 januari van het betreffende jaar;
- geen partner hebben, of een lager arbeidsinkomen hebben dan de partner.

De IACK is 11,45% van het arbeidsinkomen dat meer bedraagt dan € 5.219 en is gemaximeerd op € 2.534.

Bij ministeriële regeling en bij besluit zijn extra regelingen voor de IACK opgenomen voor bijzondere situaties zoals bij co-ouderschap of kinderen die verblijven op binnenschepen.³⁶

In het rapport: 'Nederland als gastland voor internationale organisaties' staat dat volkenrechtelijke organisaties knelpunten ervaren op het gebied van o.a. wachtlijsten voor internationaal onderwijs en kinderopvang.³⁷ Hieruit blijkt dat medewerkers van volkenrechtelijke organisaties jonge kinderen kunnen hebben. Hierdoor kunnen deze medewerkers in aanmerking komen voor de IACK indien zij een tweede inkomen in box 1 of een belast inkomen in box 3 genieten.

2.2 Inkomensbegrippen

De AHK en de andere heffingskortingen sluiten aan bij verschillende inkomensbegrippen zoals blijkt uit de wettekst. In deze paragraaf worden deze inkomensbegrippen toegelicht.

³⁴ Ik benoem dit, maar ga er verder niet op in; Caminada & Stevens, WFR 2017/50, paragraaf 6.3.

³⁵ Kempen, van, 2008.

³⁶ Artikel 44b Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001; Besluit van 11 november 2011, nr. BLKB2011/1208M, *Stcrt.* 2011, 20910.

³⁷ Wilms e.a. 2018, p. 28.

2.2.1 Belastbaar inkomen uit werk en woning (AHK)

De AHK sluit aan bij het inkomensbegrip: belastbaar inkomen uit werk en woning volgens artikel 8.10 Wet IB 2001. Volgens de parlementaire geschiedenis is dit een bewuste keuze geweest conform de uitgangspunten van de motie Zijlstra/Samsom.³⁸ Deze motie verwijst naar een bijlage.³⁹ De reden dat aangesloten wordt bij dit begrip wordt in de tekst van de bijlage niet expliciet genoemd. Uit de context valt echter af te leiden dat aangesloten wordt bij dit begrip om de fiscale lasten beter te herverdelen tussen hoge en lage belastbare inkomens in box 1.⁴⁰

Het begrip belastbaar inkomen uit werk en woning omvat onder andere het belastbaar loon.⁴¹ Het belastbaar loon wordt gedefinieerd als het gezamenlijke bedrag aan loon.⁴² Loon is al hetgeen dat uit een dienstbetrekking wordt genoten.⁴³ Ook een medewerker van een volkenrechtelijke organisatie staat in dienstverband tot zijn werkgever. Dat dit een dienstverband betreft dat aan speciale interne regelgeving is onderworpen, doet daaraan niets af. Er wordt daarmee voldaan aan het voordeelscriterium, causaliteitscriterium en verstrekkingcriterium.⁴⁴ Dat het loon feitelijk niet belast wordt met loon- of inkomstenbelasting, is geen vereiste voor het begrip 'belastbaar loon'. Om deze reden ben ik van mening dat het begrip belastbaar inkomen uit werk en woning ook het vrijgestelde inkomen omvat.

2.2.2 Arbeidsinkomen (arbeidskorting en IACK)

Om in aanmerking te komen voor arbeidskorting, dient men een arbeidsinkomen te genieten. Ook de IACK sluit aan bij het begrip arbeidsinkomen. Onder arbeidsinkomen wordt volgens artikel 8.1, lid 2 Wet IB 2001 verstaan het inkomen uit tegenwoordige arbeid dat een belastingplichtige geniet als winst, loon of resultaat uit een overige werkzaamheid.

Het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden heeft in zijn uitspraak van 21 januari 2020 overwogen dat:⁴⁵

“Uitgaande van de arbeidskorting als onderdeel van de tariefstructuur, valt niet in te zien waarom bij de berekening van de hoogte van die korting rekening zou moeten worden gehouden met inkomen ter zake waarvan Nederland geen heffingswens heeft (zoals het onderhavige uit Costa Rica stammende loon), dan wel ter zake waarvan Nederland ingevolge verdragsrecht geen heffingsrecht mag uitoefenen (zie het genoemde arrest van 19 juli 2019).”

³⁸ Kamerstukken II 2015/16, 34 302, 11, p. 16.

³⁹ Kamerstukken II 2012/13, 33 410, 32.

⁴⁰ Memo beperken inkomenseffecten (bijlage bij Kamerstukken II 2012/13, 33410, 32).

⁴¹ Artikel 3.10 Wet IB 2001.

⁴² Artikel 3.1 jo. 3.81 Wet IB 2001 in combinatie met art. 9 Wet op de loonbelasting 1964.

⁴³ Artikel 10 Wet op de loonbelasting 1964.

⁴⁴ Eenhoorn, e.a., 2019, paragraaf 4.3.

⁴⁵ Hof Arnhem-Leeuwarden 21 januari 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:465.

Indien de regels uit bovenstaand citaat toegepast zouden worden op een vrijgesteld inkomen zou uit bovenstaande overweging afgeleid kunnen worden dat, - aangezien Nederland geen heffingsrecht heeft over het vrijgesteld inkomen van een volkenrechtelijke organisatie -, het vrijgesteld inkomen geen onderdeel uitmaakt van het arbeidsinkomen. Dit berust mijns inziens op een misvatting. In bovenstaande uitspraak was er sprake van de situatie dat belanghebbende in de loop van het jaar was verhuisd naar Costa Rica. Vanaf dat moment was hij geen (binnenlands) belastingplichtige meer op grond van artikel 4 AWR. Medewerkers van volkenrechtelijke organisaties die in Nederland wonen zijn echter op grond van artikel 4 AWR binnenlands belastingplichtig. Het begrip arbeidsinkomen omvat mede het vrijgesteld inkomen van een volkenrechtelijke organisatie omdat het genoten is uit arbeid. Dat een volkenrechtelijk verdrag bepaalt dat het inkomen is vrijgesteld van nationale belastingen en daarmee gedeeltelijk inbreuk maakt op deze nationale binnenlandse belastingplicht, doet daaraan niet af.⁴⁶

Verder gaat het hof uit van de arbeidskorting als onderdeel van de tariefstructuur waarbij het hof verwijst naar de aangehaalde parlementaire geschiedenis in het arrest van 19 juli 2019. In paragraaf 4.4 wordt toegelicht waarom niet evident is dat hieraan getoetst kan worden.

2.2.3 Interpretatie van de heffingskortingen op grond van de wettekst

In de vorige paragrafen is beargumenteerd dat het vrijgesteld inkomen valt onder de definities van de diverse inkomensbegrippen in de wettekst. Onder andere op basis van deze inkomensbegrippen wordt het recht op AHK en heffingskortingen bepaald. Louter grammaticale interpretatie van het inkomensbegrip in de wettekst zou dan tot de conclusie kunnen leiden dat het vrijgesteld inkomen in acht wordt genomen bij de berekening van de AHK en heffingskortingen.⁴⁷ In zijn arrest van 19 juli 2019 heeft de HR getoetst of de AHK onderdeel van de tariefstructuur of een belastingvoordeel is.⁴⁸ Dit toetsingskader is ontwikkeld in de jurisprudentie van het HvJ. Deze jurisprudentie van het HvJ betreft de interpretatie van een deel van de wettekst van Protocol nr. 7 dat deel uitmaakt van het verdrag inzake de werking van de Europese Unie en eenieder verbindend is.⁴⁹ Op grond van artikel 94 van de Grondwet dient een wettelijk voorschrift geen toepassing te vinden als deze niet verenigbaar is met een eenieder verbindende volkenrechtelijke bepaling. De HR toetst mijns inziens dus terecht aan het criterium ontwikkeld in de jurisprudentie van het HvJ en zal ook aan dit criterium toetsen in een rechtszaak waar de vraag centraal staat of een medewerker van een volkenrechtelijke organisatie in aanmerking komt voor de andere heffingskortingen. In de volgende paragraaf staat centraal of de heffingskortingen onderdeel van de tariefstructuur of belastingvoordelen zijn.

⁴⁶ HR 10 januari 2014, ECLI:NL:HR:2014:1, *BNB* 2014/89, r.o. 3.3; Beperkt binnenlandse belastingplicht ontstaat bij werknemers die zijn aangeworven uit het buitenland o.g.v. art. 33 jo. 34 Uitm.Reg. AWR.

⁴⁷ Dit was ook een standpunt van A-G Niessen: Concl. A-G Niessen, ECLI:NL:PHR:2019:216, bij HR 19 juli 2019.

⁴⁸ HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1221.

⁴⁹ *Trb.* 1957, 249; HvJ EU 21 mei 2015, C-349/14, ECLI:EU:C:2015:338 (Pazdziej) (officiële Nederlandse vertaling door de EU, vertaald uit het Frans); HvJ EU 16 december 1960, C-6/60, ECLI:EU:C:1960:48 (Humblet/Belgische Staat) (officiële Nederlandse vertaling door de EU, vertaald uit het Frans).

2.3 Aard van de heffingskortingen

De AHK en heffingskortingen hebben gezamenlijke eigenschappen en individuele eigenschappen. Van de AHK staat vast dat het onderdeel is van de tariefstructuur, volgens het arrest van 19 juli 2019. De AHK verschilt echter op een aantal gronden van de heffingskortingen. Hierna worden eerst de individuele eigenschappen vanuit de parlementaire geschiedenis en vakliteratuur benoemd, daarna de gemeenschappelijke eigenschappen en tot slot wordt onderzocht wat de aard is van de arbeidskorting en de IACK aan de hand van een vergelijking tussen de diverse eigenschappen.

2.3.1 Individuele eigenschappen AHK en heffingskortingen

De invoering van de basisaftrek en de boven-basisaftrek (de voorgangers van de AHK), vloeide voort uit het principe dat een deel van het inkomen onbelast dient te blijven t.b.v. levensonderhoud.⁵⁰ Dit is een belangrijk element van de draagkrachtgedachte.⁵¹ De AHK geldt voor iedere belastingplichtige. Ook bij de afbouw van de AHK is de draagkrachtgedachte nog steeds leidend.⁵² De AHK wordt door de HR gezien als een onderdeel van de tariefstructuur.⁵³

Het arbeidskostenforfait was in oorsprong bestemd een tegemoetkoming te zijn voor de arbeidskosten die een werknemer maakt.⁵⁴ Sinds de invoering van de arbeidskorting is deze doelstelling ondergeschikt aan de doelstelling om de arbeidsparticipatie te bevorderen.⁵⁵ Het afbouwtraject van de arbeidskorting is ingevoerd om de onderkant van de arbeidsmarkt te stimuleren en vloeit daarmee voort uit de draagkrachtgedachte.⁵⁶ De (afbouw van de) arbeidskorting kent dus drie doelstellingen volgens de parlementaire geschiedenis. De hoofddoelstelling is het bevorderen van de arbeidsparticipatie als fiscaal sturingselement. De tweede, minder zwaarwegende, doelstelling is een tegemoetkoming te bieden aan de arbeidskosten. De arbeidskorting is volgens Caminada en Stevens en Gradus gebrekkig in het bereiken van deze laatste doelstelling.⁵⁷ Of een werknemer al dan niet een (onbelaste) onkostenvergoeding via de werkgever geniet, resulteert immers niet in een lagere of hogere arbeidskorting. Iedereen die werkt, heeft recht op de arbeidskorting. De huidige vorm van de arbeidskorting kan deze tweede doelstelling dus niet meer effectief realiseren, zodat het eigenlijk een loze doelstelling is. Feitelijk blijft daarom alleen de doelstelling bestaan: het inzetten van de arbeidskorting als fiscaal sturingselement om daarmee de arbeidsparticipatie te bevorderen. Als derde doelstelling wordt, zoals eerder genoemd, het afbouwtraject van de arbeidskorting ingezet om de belastingdruk evenredig te verdelen.

⁵⁰ *Kamerstukken II* 1987/88, 20595, B, p. 22; *Kamerstukken II* 1987/88, 20595, 8, p. 4-5.

⁵¹ Ik benoemd dit, maar ga verder niet in op het begrip draagkracht; Wijtvliet, *WFR* 2021/58.

⁵² *Kamerstukken II* 2013/14, 33752, 11, p. 10; *Kamerstukken II* 2013/14, 33752, 15, p. 25.

⁵³ HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1221.

⁵⁴ *Naar een robuust belastingstelsel* 1998, p. 45; *Kamerstukken II* 1998/99, 26 727, 3, p. 29.

⁵⁵ *Kamerstukken II* 2011/12, 33003, 10, p. 38-39.

⁵⁶ *Kamerstukken II* 2010/11, 32504, 6, p. 41; *Kamerstukken II* 2013/14, 33752, 11, p. 9.

⁵⁷ Caminada en Stevens, *WFR* 2017/50, par. 6.2; Gradus, *WFR* 2019/58.

De IACK heeft als doel de koopkracht van gezinnen met twee werkende ouders met kinderen jonger dan 12 jaar en de koopkracht van alleenstaande ouders met kinderen jonger dan 12 jaar te stimuleren.⁵⁸ Dit wordt gedaan door middel van een financiële stimulans voor de minstverdienende partner of de alleenstaande ouder.⁵⁹ Daarnaast wordt de IACK ingezet om de arbeidsparticipatie te bevorderen.⁶⁰ Onderzoek toont aan dat de IACK een effectief instrument is om de beslissing van de minstverdienende partner om deel te nemen aan het arbeidsproces te beïnvloeden.⁶¹ De IACK is volgens de parlementaire geschiedenis geen subsidie en wordt dus expliciet niet aangemerkt als belastingvoordeel.⁶²

2.3.2 Gemeenschappelijke eigenschappen AHK en heffingskortingen

- A. In de Memorie van Toelichting bij de invoering van de AHK, arbeidskorting en IACK, werden deze steeds opgenomen in de tabel ‘tariefstructuur’ of ‘tariefstructuur en heffingskortingen’.⁶³ Ze hebben daarmee met elkaar gemeen dat ze bij hun totstandkoming als ‘onderdeel van de tariefstructuur’ zijn aangemerkt in de parlementaire geschiedenis. De afbouw van de AHK wordt door Vording benoemd als een ‘verborgen tariefverhoging’ en daarmee als onderdeel van de tariefstructuur.⁶⁴ Ook de arbeidskorting wordt door Stevens en Werger en Molenaar aangemerkt als zijnde onderdeel van de tariefstructuur.⁶⁵
- B. Ook hebben de AHK, arbeidskorting en IACK een directe band met de heffingstructuur in die zin dat zij een korting zijn op de te betalen belasting. Het zijn daarmee in feite correcties in de tariefstructuur.⁶⁶ Ook Van der Linden is deze mening toegedaan en duidt de AHK, de arbeidskorting en de IACK aan als ‘kassakortingen’.⁶⁷
- C. Verder bestaan de IACK en heffingskortingen, net zoals de belastingtarieven, uit een deel inkomstenbelasting en een deel premie volksverzekeringen. De verhoudingen tussen de componenten inkomstenbelasting en het deel premie volksverzekeringen zijn gelijk aan de verhoudingen tussen deze componenten van het belastingtarief.

Bovenstaande drie argumenten dragen bij aan het oordeel dat de heffingskortingen onderdeel zijn van de tariefstructuur.

Teunissen is van mening dat de heffingskortingen, beschouwd kunnen worden als belastingvoordeel omdat ze niet overeenstemmen met de primaire heffingsstructuur en daarmee wordt beoogd bepaald gedrag te stimuleren.⁶⁸

⁵⁸ *Kamerstukken II* 2011/12, 33003, 10, p. 47.

⁵⁹ *Kamerstukken II* 2015/16, 34302, T, p. 4.

⁶⁰ *Kamerstukken II* 2011/12, 33003, 10, p. 47.

⁶¹ Hemels, WFR 2019/249.

⁶² *Kamerstukken II* 2011/12, 33003, 10, p. 47.

⁶³ *Kamerstukken II* 1998/99, 26 727, 3, p. 59; *Kamerstukken II* 2008/09, 31704, 3, p. 14.

⁶⁴ Vording, WFR 2015/1138.

⁶⁵ Stevens & Werger, WFR 2015/840; Molenaar, WFR 2019/2012.

⁶⁶ Arendonk, *MBB* 2020/7-8-24.

⁶⁷ Linden, van der, WFR 2020/23; Linden, van der, WFR 2020/34.

⁶⁸ Teunissen, *WFR* 2010/674.

Er zijn daarmee argumenten aan te dragen voor de stelling dat de heffingskortingen onderdeel zijn van de tariefstructuur, maar ook dat het belastingvoordelen zijn.

2.3.3 Verschillen en overeenkomsten tussen de AHK en de andere heffingskortingen

Indien de AHK vergeleken wordt met de andere heffingskortingen, vallen de volgende zaken op:

- De AHK geldt voor iedereen. De heffingskortingen gelden alleen voor een specifieke groep belastingplichtigen. Dit argument draagt bij aan de stelling dat de arbeidskorting en de IACK belastingvoordelen zijn.

Indien de hiervoor genoemde argumenten en de argumenten eerder in deze paragraaf benoemd in een tabel worden gezet, ontstaat het volgende overzicht:

Zijn de heffingskortingen onderdeel van de tariefstructuur?	Heffingskortingen		
	Algemene heffingskorting	IACK	Arbeidskorting
Argumenten voor:			
In de parlementaire geschiedenis aangemerkt als onderdeel van de tariefstructuur.	X	X	X
Het betreft een rechtstreekse korting op de te betalen belasting, niet op het inkomen, en het zijn daarmee in feite 'kassakortingen'.	X	X	X
Dezelfde verdeling IB/PVV als de belastingtarieven.	X	X	X

Argumenten tegen:			
De draagkrachtgedachte (het onbelast laten van een deel van het inkomen t.b.v. levensonderhoud) is leidend	X		
Er wordt beoogd bepaald gedrag te stimuleren.		X	X
Er zijn aanvullende voorwaarden om in aanmerking te komen voor de heffingskorting.		X	X
De heffingskorting is gericht op een specifieke groep belastingplichtigen (zijn niet voor iedereen).		X	X

Globaal kan worden geconstateerd dat de heffingskortingen gericht zijn op afgebakende groepen belastingplichtigen en dat de overheid het gedrag van deze groepen wenst te beïnvloeden. Dit draagt

bij aan het argument dat de heffingskortingen belastingvoordelen zijn, niet iedereen heeft immers recht op deze heffingskortingen. Daarnaast kunnen de heffingskortingen ook worden aangemerkt als onderdeel van de tariefstructuur. Caminada e.a. zijn van mening dat het niet mogelijk is een scherp onderscheid te maken tussen de classificatie van de heffingskortingen als ‘onderdeel van de tariefstructuur’ of ‘instrumenten’.⁶⁹

Ik ben ook van mening dat het onderscheid tussen ‘onderdeel van de tariefstructuur’ en ‘belastingvoordeel’ niet scherp te maken is. Mijn conclusie is dan ook dat heffingskortingen naar nationaal recht zowel kenmerken hebben die kunnen leiden:

1. tot de zienswijze dat zij een belastingvoordeel zijn;
2. tot de zienswijze dat zij onderdeel uitmaken van de tariefstructuur.⁷⁰

⁶⁹ Caminada, Goudswaard & Knoef, *WFR* 2018/180.

⁷⁰ De eindkwalificatie van de heffingskortingen is opgenomen in hoofdstuk 5.

3. Een vrijgesteld inkomen van een volkenrechtelijke organisatie

In de probleemstelling wordt het begrip ‘volkenrechtelijke organisatie’ genoemd. Dit is één van de begrippen die centraal staat in deze thesis. In dit hoofdstuk wordt het ontstaan van volkenrechtelijke organisaties, de argumenten voor het genieten van belastingvoordelen zoals vrijstellingen voor medewerkers van volkenrechtelijke organisaties, het juridisch kader voor de privileges van medewerkers van volkenrechtelijke organisaties en de jurisprudentie van het HvJ inzake vrijgesteld inkomen behandeld.

3.1 Volkenrechtelijke organisaties; betekenis, achtergrond en geschiedenis

Volkenrechtelijke organisaties zijn internationaal publiekrechtelijke organisatie zoals de VN of de EU. In de 19^e eeuw ontstonden private internationale organisaties op een bepaald technisch vakgebied uit een gemeenschappelijk belang geïnitieerd door particuliere organisaties (bijvoorbeeld het Rode Kruis). Deze organisaties werkten multilateraal en bezaten technische kennis over één probleemgebied. Later ontstonden de publieke internationale organisaties (volkenrechtelijke organisaties). De transitie van private internationale organisaties naar publieke organisaties ging geleidelijk.⁷¹

3.1.1 Verschil internationale organisaties en volkenrechtelijke organisaties

Ook in de huidige tijd bestaan er nog privaatrechtelijke internationale organisaties. Deze moeten echter onderscheiden worden van publiekrechtelijke internationale organisaties. Bij organisaties met winstoogmerk is het verschil tussen beide categorieën duidelijk. Bij organisaties zonder winstoogmerk is dit verschil lastiger waarneembaar. Deze internationale privaatrechtelijke organisaties zijn vaak charitatieve instellingen, zoals het Rode Kruis of Amnesty International, die worden opgericht naar nationaal recht.⁷² Deze organisaties worden vaak aangeduid als NGO's.⁷³

In de literatuur wordt gesteld dat volkenrechtelijke organisaties in ieder geval internationale en vaak ook nationale rechtspersoonlijkheid bezitten.⁷⁴ Bij organisaties van de VN is de rechtspersoonlijkheid bij multilateraal verdrag vastgelegd voor alle participerende landen.⁷⁵ Dit wordt dan de internationale publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid genoemd. Indien een organisatie niet wordt opgericht bij verdrag, bezit deze per definitie geen internationale publiekrechtelijke

⁷¹ Sands e.a. 2009, p. 1-5; Amerasinghe 2005, p. 1-2.

⁷² Amerasinghe 2005, p. 3.

⁷³ Amerasinghe 2005, p. 9.

⁷⁴ Amerasinghe 2005, p. 69; Muller 1995, p. 96; Sands e.a 2009, p. 474-480; Amerasinghe 2005, p. 9-10.

⁷⁵ Amerasinghe 2005, p. 69; artikel 104 Handvest van de Verenigde Naties, San Fransisco, 26 juni 1945 (*trb.* 1987, 113); artikel 3 Zetelverdrag tussen het Internationaal Strafhof en het Gastland, 's Gravenhage, 7 juni 2007 (*trb.* 2007, 125).

rechtspersoonlijkheid en kan daarom niet aangemerkt worden als volkenrechtelijk.⁷⁶ Dit is bijvoorbeeld aan de orde bij de HCNM (Hoge Commissaris inzake Nationale Minderheden). De HCNM is een onderdeel van de OVSE (Organisatie voor Veiligheid en Samenwerking in Europa) en de werkzaamheden van de HCNM vertonen grote overeenkomsten met die van een volkenrechtelijke organisatie. De OVSE is echter niet opgericht door een internationaal verdrag. Omdat de OVSE hierdoor geen volkenrechtelijke rechtspersoonlijkheid bezit, maar toch als volkenrechtelijke organisatie functioneert, heeft Nederland de privileges en immuniteiten bij nationale wet vastgelegd in de Wet HCNM.⁷⁷ Zoals hiervoor vermeld, bezitten volkenrechtelijke organisaties ook vaak nationale rechtspersoonlijkheid. Deze nationale rechtspersoonlijkheid wordt dan vastgelegd in een zetelverdrag. Een zetelverdrag is een verdrag tussen de organisatie en het land waar de organisatie is gevestigd. De nationale rechtspersoonlijkheid bewerkstelligt dat volkenrechtelijke organisaties in het zetelland bijvoorbeeld contracten kunnen afsluiten of activa kunnen aanschaffen.⁷⁸

Ook organisaties die geen volkenrechtelijke organisatie zijn, genieten soms fiscale privileges. Naast de HCNM kan de Kosovo Relocated Specialist Judicial Institution (hierna: KRSJI) als voorbeeld genoemd worden van een organisatie die in Nederland privileges geniet, maar niet volkenrechtelijk is. De KRSJI is opgericht naar Kosovaars recht en is daarmee een publiekrechtelijke nationale Kosovaarse organisatie. Deze organisatie is daarmee wel publiekrechtelijk, maar niet door twee of meerdere landen opgericht. De organisatie is daarmee niet naar ‘internationaal’ recht opgericht en kan dus niet aangemerkt worden als volkenrechtelijke organisatie. Om een soepel en efficiënt functioneren van de organisatie te waarborgen, heeft Kosovo met Nederland een verdrag gesloten (zetelverdrag) waarin privileges opgenomen zijn.⁷⁹

Het onderscheid tussen internationale privaatrechtelijke organisaties en volkenrechtelijke organisaties is van groot belang voor het toetsingskader. Voor privaatrechtelijke organisaties die louter op grond van het nationale recht bestaansrecht en privileges genieten, geldt het volkenrecht niet. Hierop dient dus mogelijk een ander toetsingskader toegepast te worden. Verdragen inzake volkenrechtelijke organisaties worden aangemerkt als internationaal recht en kunnen Nederland in die hoedanigheid binden.

⁷⁶ Muller 1995, p. 96.

⁷⁷ *Kamerstukken II* 1999/00, 27194, 3.

⁷⁸ Muller 1995, p. 88-93; Sands e.a 2009, p. 474-480.

⁷⁹ <https://www.scp-ks.org/en>, geraadpleegd op 3 februari 2020; Preambule van het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Kosovo betreffende de vestiging van de Kosovo Relocated Specialist Judicial Institution in Nederland, (*Trb.* 2016, 75).

3.2 Interne wetgeving en fiscale privileges

Op een volkenrechtelijke organisatie is de eigen interne regelgeving van die organisatie van toepassing, in plaats van de nationale wetgeving. Deze eigen interne regelgeving is ook van toepassing op de medewerkers van de organisatie.⁸⁰

De interne wetgeving van een volkenrechtelijke organisatie staat in het oprichtingsverdrag. Aanvullend worden soms multilaterale privilegeverdragen opgesteld waarin de privileges verder zijn uitgewerkt.⁸¹ Het oprichtingsverdrag en multilateraal privilegeverdrag zijn slechts van toepassing op de landen die partij zijn bij het betreffende Verdrag.⁸² Ook sluit de organisatie vaak een bilateraal zetelverdrag met het land waar het is gevestigd. Op medewerkers van een volkenrechtelijke organisatie kunnen bepalingen uit meerdere verdragen van toepassing zijn. Hoe de fiscale privileges in deze verdragen geïnterpreteerd moeten worden, wordt bepaald door het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht en het volkenrechtelijk gewoonterecht.⁸³ De oprichtingsverdragen, multilaterale privilegeverdragen en zetelverdragen zijn gelijkwaardig en complementair aan elkaar. Indien er diverse bepalingen in het zetelverdrag staan die met elkaar conflicteren, zullen de bepalingen moeten worden uitgelegd in het licht van het oprichtingsverdrag/multilateraal privilegeverdrag.

Alleen bij een absoluut conflict tussen zetelverdrag en het oprichtingsverdrag of multilateraal privilegeverdrag, wordt voorrang gegeven aan het zetelverdrag. Het volkenrechtelijk gewoonterecht is vooral van belang bij het toekennen van privileges voordat een zetelverdrag tot stand is gekomen en bij precedenten. Het volkenrechtelijk gewoonterecht is aanvullend en ondersteunend van aard.⁸⁴ Indien een organisatie een privilege krijgt toebedeeld, zal in beginsel op grond van volkenrechtelijk gewoonterecht een andere organisatie ook vaak dit privilege krijgen toebedeeld.⁸⁵ Het volkenrechtelijk gewoonterecht wordt voor belastingen onderkend in artikel 39 AWR.

3.3 Het vrijgesteld inkomen en progressievoorbehoud

De inkomens van medewerkers van een volkenrechtelijke organisatie worden fiscaal anders benaderd dan de inkomens van ambassadepersoneel. Op uitgezonden werknemers van ambassades blijft de belastingwetgeving van de staat die hen heeft uitgezonden van toepassing.⁸⁶ Er is in dat geval sprake van een verdeling van heffingsbevoegdheid tussen de landen die bepaald wordt door het van

⁸⁰ Amerasinghe 2005, p. 272-279; Francois, *Nederlands tijdschrift voor internationaal recht* 1958, p. 195-196.

⁸¹ Zoals bijvoorbeeld het Verdrag nopens de voorrechten en immuniteiten van de Verenigde Naties; of: Protocol nr. 7 inzake de voorrechten en immuniteiten van de Europese Unie; of: het Protocol inzake voorrechten en immuniteiten van de Europese Octrooiorganisatie bij het Europees Octrooiverdrag.

⁸² Sands e.a. p. 491-492; Muller 1995, p. 39.

⁸³ Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht, Wenen, 23-05-1969, *Trb.* 1972,51.

⁸⁴ Muller 1995, p. 47, 49 & 238; Wilms e.a. 2018, p. 30-31.

⁸⁵ Muller 1995, p. 63.

⁸⁶ Vries, de, 1999, p. 11.

toepassing zijnde bilaterale belastingverdrag en het multilaterale Verdrag van Wenen inzake diplomatiek verkeer.⁸⁷ Bij volkenrechtelijke organisaties ligt dit anders. Op hen is de interne regelgeving van die organisatie van toepassing. Er vindt dus geen verdeling van heffingsbevoegdheid tussen landen plaats voor het vrijgesteld inkomen van medewerkers van die organisatie.⁸⁸ Op het vrijgesteld inkomen wordt vaak een interne heffing ingehouden door de volkenrechtelijke organisatie.⁸⁹ Er is sprake van een vrijgesteld inkomen zolang de medewerker een inkomen geniet dat voortvloeit uit een dienstbetrekking met de organisatie. Zo zijn pensioenen uitbetaald door de organisatie niet vrijgesteld van nationale belastingen omdat de medewerker geen dienstbetrekking meer met die organisatie heeft.⁹⁰ De enige uitzondering hierop is het vrijgesteld pensioen van een voormalig EU-medewerker.⁹¹

De Vries onderscheidt 3 verschillende typen van vrijgesteld inkomen:

1. *“Volledige vrijstelling; verbod van elk effect op het vrijgesteld inkomen;*
2. *Vrijstelling met toegestaan effect op uitsluitend de tariefsprogressie inzake overig inkomen (progressievoorbehoud);*
3. *Vrijstelling, echter met toegestaan effect op alle tariefscomponenten, dus niet uitsluitend op de tariefsprogressie inzake overig inkomen.”⁹²*

Ad 1:

Dit type betreft een verbod voor elke invloed van het vrijgesteld inkomen op de belastingheffing over overig inkomen. Voor de Nederlandse belastingheffing ‘bestaat’ het vrijgesteld inkomen feitelijk niet.⁹³ A-G Wattel noemt dit type vrijstelling een ‘absolute vrijstelling’ in zijn conclusie uit 2002 (hierna: absolute vrijstelling).⁹⁴ In de Nederlandse fiscale jurisprudentie is bepaald dat indien er een absolute vrijstelling aanwezig is, met het vrijgesteld inkomen in het geheel geen rekening mag worden gehouden. Van een absolute vrijstelling is volgens de jurisprudentie plaats indien er door geen enkel land dat partij is bij het verdrag nationale belasting geheven mag worden (dus geen verdeling van heffingsbevoegdheid) en er geen expliciete bepaling dat progressievoorbehoud toestaat in het verdrag is opgenomen.⁹⁵ Een absolute vrijstelling is van toepassing op de medewerkers van alle EU-organisaties en de organisaties genoemd in bijlage 1 onder ‘Organisaties zonder progressievoorbehoud’.

⁸⁷ Francois, *Nederlands tijdschrift voor internationaal recht* 1958, p. 195.

⁸⁸ Concl. A-G Wattel, ECLI:NL:PHR:2019:1030, bij HR 13 maart 2020, ro. 4.11 & 4.17.

⁸⁹ Vries, de, 1999, p. 14-15.

⁹⁰ Vries, de, 1999, p. 56-57.

⁹¹ Artikel 2 Verordening (EEG, EURATOM, EGKS) nr. 260/68 van de Raad van 29 februari 1968 tot vaststelling van de voorwaarden en de wijze van heffing van de belasting ten bate van de Europese Gemeenschappen (publicatieblad van de Europese Gemeenschappen nr. L 56/8) jo. artikel 12 Protocol nr. 7.

⁹² Vries, de, 1999, p. 15.

⁹³ Vries, de, 1999, p. 12-13.

⁹⁴ Concl. A-G Wattel, ECLI:NL:PHR:2002:AE0466, bij HR 27 september 2002, ro. 5.19.

⁹⁵ HR 7 juni 1972, ECLI:NL:HR:1972:AY4398; HR 27 april 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3815; HR 15 december 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA4206; HR 27 september 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE0466.

Ad 2:

Dit type houdt in dat Nederland een progressievoorbehoud toepast en dus rekening houdt met het vrijgesteld inkomen voor het bepalen van het belastingtarief over andere inkomensbestanddelen.⁹⁶ Voor 2001 bepaalde (het nu vervallen) artikel 40 AWR, dat er een progressievoorbehoud gold voor het bepalen van de belastingheffing over andere bestanddelen dan het vrijgesteld inkomen. In de parlementaire geschiedenis wordt opgemerkt dat het artikel is komen te vervallen door ontwikkelingen in de jurisprudentie waardoor dit artikel nog slechts van geringe betekenis was.⁹⁷ In een aantal verdragen van volkenrechtelijke organisaties is echter nog steeds een progressievoorbehoud opgenomen.⁹⁸ In vroegere jurisprudentie oordeelde de HR dat Nederland rekening houdt met een progressievoorbehoud indien het inkomen in een ander land is belast (indien er geen absolute vrijstelling aanwezig is) of als er in het toepasbare verdrag een progressievoorbehoud is opgenomen.⁹⁹ Een progressievoorbehoud is van toepassing op het Internationaal Strafhof, Eurocontrol en het Technisch Centrum voor landbouwsamenwerking en plattelandsontwikkeling.¹⁰⁰

Ad 3:

De Vries legt dit type uit als een vrijstelling die ook ziet op andere componenten dan de tariefstructuur. Als voorbeeld noemt hij de overdraagbaarheid van de basisaftrek of andere belastingen dan de inkomstenbelasting.¹⁰¹ In mijn visie gaat dit type 'op' in het tweede type en kan geen derde type worden onderscheiden. Ook A-G Wattel onderscheidt geen derde type in zijn conclusie.¹⁰²

Het eerste type wordt benoemd in het arrest van 27 september 2002. Dit arrest bepaalde dat er een absolute vrijstelling van toepassing is op het vrijgesteld inkomen van medewerkers van de EU.¹⁰³ Naar aanleiding van dat arrest heeft de staatssecretaris van Financiën een besluit gepubliceerd.¹⁰⁴ In dit besluit stelt de staatssecretaris dat het karakter van de vrijstelling van inkomstenbelasting in verschillende verdragen van volkenrechtelijke organisaties gelijk is en dat daarom dit arrest zijn inziens consequenties heeft voor alle functionarissen van volkenrechtelijke organisaties in Nederland. Hij onderkent dat het progressievoorbehoud in sommige zetelovereenkomsten tussen Nederland en volkenrechtelijke organisaties toegepast zou kunnen worden, maar ziet hier bewust van af:

⁹⁶ Vries, de, 1999, p. 13-14.

⁹⁷ *Kamerstukken II* 1998/99, 26 728, nr. 3, p. 25.

⁹⁸ Zie bijlage 1.

⁹⁹ HR 20 april 1977, ECLI:NL:HR:1977:AX3561; HR 2 maart 1983, ECLI:NL:HR:1983:AW8969; HR 21 december 1994, ECLI:NL:HR:1994:AA2997; HR 6 december 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA8849.

¹⁰⁰ Zie bijlage 1.

¹⁰¹ Vries, de, 1999, p. 14.

¹⁰² Concl. A-G Wattel, ECLI:NL:PHR:2002:AE0466, bij HR 27 september 2002.

¹⁰³ HR 27 september 2002, ECLI:NL:HR:2002:AEO466.

¹⁰⁴ Vrijstelling van inkomstenbelasting ten aanzien van functionarissen van internationale organisaties; gevolgen van het arrest van de Hoge Raad van 27 september 2002, nr. 36 165, IFZ2004/764M, *Stcr.* 2004, 205.

Hoewel op grond van het arrest het progressievoorbehoud (na wetswijziging) weer zou kunnen worden toegepast in relatie tot die zetelovereenkomsten tussen Nederland en internationale organisaties waarin is bepaald dat bij het bepalen van de belasting over andere inkomsten rekening mag worden gehouden met het vrijgestelde salaris, wordt hierin op dit moment niet voorzien. Bij de toepassing van het belastingtarief (of schijventarief) wordt het vrijgestelde salaris niet in aanmerking genomen.¹⁰⁵

Zijn besluit betreft derhalve een goedkeuring dat medewerkers van alle volkenrechtelijke organisaties een absolute vrijstelling genieten.

Gezien de eerder in deze paragraaf genoemde jurisprudentie kan een progressievoorbehoud in een internationaal verdrag nog steeds werking hebben. De enige grond waarop de absolute vrijstelling ook van toepassing zou kunnen zijn op medewerkers van andere volkenrechtelijke organisaties, is het volkenrechtelijk gewoonterecht (het internationaal gebruik). Het volkenrechtelijk gewoonterecht is echter alleen ondersteunend en aanvullend van aard.¹⁰⁶ Daarom kan mijns inziens het volkenrechtelijk gewoonterecht alleen van toepassing zijn indien in het betreffende verdrag geen uitdrukkelijke bepaling is opgenomen omtrent het progressievoorbehoud. Zo stellen ook Burgers en Redactie Vakstudie Nieuws in hun noten bij het arrest van 27 september 2002.¹⁰⁷ Op de medewerkers van de organisaties in bijlage 1 met een vraagteken onder het kopje ‘absolute vrijstelling of progressievoorbehoud?’, is een absolute vrijstelling van toepassing.

3.4 Jurisprudentie omtrent vrijgesteld inkomen van het HvJ

Art. 12 Protocol nr. 7 bepaalt dat medewerkers van volkenrechtelijke organisaties een absolute vrijstelling genieten. Jurisprudentie van het HvJ betreft in beginsel alleen EU-ambtenaren, maar zal ook doorwerken naar medewerkers van andere volkenrechtelijke organisaties met een absolute vrijstelling omdat de HR in zijn jurisprudentie heeft bepaald om gelijkwaardige bepalingen in verdragen betreffende het vrijgesteld inkomen van verschillende volkenrechtelijke organisaties gelijk te behandelen.¹⁰⁸

In het arrest van de HR van 19 juli 2019 en de conclusie van A-G Niessen wordt verwezen naar de standaardjurisprudentie van het HvJ inzake nationale regelingen die al dan niet in strijd zijn met de

¹⁰⁵ Vrijstelling van inkomstenbelasting ten aanzien van functionarissen van internationale organisaties; gevolgen van het arrest van de Hoge Raad van 27 september 2002, nr. 36 165, IFZ2004/764M, *Stcr.* 2004, 205.

¹⁰⁶ Zie paragraaf 3.2.

¹⁰⁷ Burgers, BNB 2003/29; Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2002/49.14.

¹⁰⁸ Burgers, BNB 2011/153; Concl. A-G R.E.C.M. Niessen, ECLI:NL:PHR:2016:1129, bij HR 10 februari 2017, ro.3.5.6; Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2011/9.8.

absolute vrijstelling van Protocol nr. 7.¹⁰⁹ De aldaar genoemde jurisprudentie van het HvJ is daarom relevant, zal hierna toegelicht worden en bestaat uit de volgende arresten:¹¹⁰

- Humblet/Belgische Staat;¹¹¹
- Tither/Commissioners of Inland Revenue;¹¹²
- Vander Zwalmen en Massart;¹¹³
- Bourges-Maunoury en Heintz;¹¹⁴
- Pazdziej.¹¹⁵

3.4.1 Humblet/Belgische Staat

Humblet genoot een vrijgesteld inkomen als ambtenaar bij de E.G.K.S. (nu de EU). Zijn echtgenote genoot een in België belast inkomen. Het Belgische belastingstelsel bepaalde bij fictie dat de inkomsten van de vrouw worden geacht te zijn verkregen door de man. De Belgische fiscale autoriteiten bepaalden het belastingtarief voor de inkomsten van de echtgenote van Humblet met inachtneming van het vrijgesteld inkomen. In geschil was of dit in strijd was met de voorganger van art. 12 Protocol nr. 7.

Het HvJ oordeelde bevestigend. De salarissen van de EG (nu de EU) mogen niet direct of indirect worden belast met nationale belastingen. Hierdoor zou de bevoegdheid van de EG ontnomen worden om voor haar werknemers gelijke nettosalarissen vast te stellen, ongeacht in welk land deze werknemers wonen. De Gemeenschap heeft immers de exclusieve bevoegdheid om haar eigen salarissen vast te stellen. Relevante passages uit het arrest Humblet luiden:

[...]dat toch de uitdrukking „vrijgesteld van alle belastingen op hun salarissen“ duidelijk weergeeft, dat de vrijstelling geldt voor elke belastingaanslag, die zowel direct als indirect op de vrijgestelde inkomsten is gebaseerd;[...]

[...]dat, indien de Lid-Staten het recht behielden, elk volgens zijn eigen belastingstelsel, de salarissen van de ambtenaren van de E.G.K.S. aan belasting te onderwerpen, de Gemeenschap in feite beroofd zou zijn van de mogelijkheid, de netto-inkomsten van haar ambtenaren vast te stellen;[...]

[...]dat bij de toepassing van de nationale belastingwetten op de door de Gemeenschap uitbetaalde salarissen inbreuk zou worden gemaakt op de uitsluitende bevoegdheid van de Gemeenschap, het bedrag van deze salarissen vast te stellen;[...]

¹⁰⁹ HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1221, ro. 2.2.2 en 2.4.2; Concl. A-G Niessen, ECLI:NL:PHR:2019:216, bij HR 19 juli 2019, ro. 3.7, 3.10,

¹¹⁰ Het betreft een beschrijving van de inhoud van de arresten en de conclusies van het HvJ. In hoofdstuk 4 wordt aan deze arresten getoetst.

¹¹¹ HvJ EU 16 december 1960, C-6/60, ECLI:EU:C:1960:48 (Humblet/Belgische Staat) (officiële Nederlandse vertaling door de EU, vertaald uit het Frans).

¹¹² HvJ EU 22 maart 1990, C-333/88, ECLI:EU:C:1990:131 (Tither/Commissioners of Inland Revenue) (officiële Nederlandse vertaling door de EU, vertaald uit het Frans).

¹¹³ HvJ EU 14 oktober 1999, C-229/98, ECLI:EU:C:1999:501 (Vander Zwalmen en Massart) (officiële Nederlandse vertaling door de EU, vertaald uit het Frans).

¹¹⁴ HvJ EU 5 juli 2012, C-558/10, ECLI:EU:C:2012:418 (Bourges-Maunoury en Heintz) (officiële Nederlandse vertaling door de EU, vertaald uit het Frans).

¹¹⁵ HvJ EU 21 mei 2015, C-349/14, ECLI:EU:C:2015:338 (Pazdziej) (officiële Nederlandse vertaling door de EU, vertaald uit het Frans).

[...]dat de volledige vrijstelling van nationale belastingen een onmisbare voorwaarde is om de gelijkheid van de salarissen van de ambtenaren van verschillende nationaliteit te waarborgen; dat het in hoge mate onrechtvaardig zou zijn dat twee ambtenaren, aan wie door een instelling van de Gemeenschap eenzelfde bruto-salaris is toegekend, verschillende netto-salarissen zouden genieten; dat het verschil in netto-bezoldiging de aantrekking van ambtenaren uit sommige Lid-Staten zou kunnen bemoeilijken, waardoor tussen de onderdanen der afzonderlijke Lid-Staten een discriminatie zou worden geschapen ten aanzien van de concrete mogelijkheid tot indiensttreding bij de Gemeenschap;[...]

[...]dat het met het recht van de Gemeenschap in strijd is, dat een ambtenaar in zijn particuliere inkomsten zwaarder wordt belast, doordat hij een salaris van de Gemeenschap geniet, daar een dergelijke belastingheffing automatisch tot gevolg heeft, dat het salaris van de ambtenaar wordt verminderd, zodat het beginsel van de gelijkheid van beloning in het gedrang komt;[...]

[...]dat in dit verband een vergelijking dient te worden getrokken tussen de ambtenaren van de Gemeenschap die tot verschillende nationaliteiten behoren, die dezelfde bruto-inkomsten genieten en die voorts in hun eigen land belastbare neveninkomsten van gelijke omvang hebben;[...]¹¹⁶

Uit de hiervoor genoemde passages volgt dat het HvJ bepaalde dat het vrijgesteld inkomen op geen enkele wijze betrokken mag worden bij het bepalen van de belastingheffing op andere inkomensbestanddelen.¹¹⁷ Hiertoe dient een vergelijking gemaakt te worden tussen twee ambtenaren van verschillende nationaliteiten, die een gelijk bruto inkomen genieten en in elke een ander land belastbare neveninkomsten van gelijke omvang hebben. Bij het bepalen van de belasting over deze neveninkomsten dient het vrijgesteld inkomen in het geheel buiten beschouwing gelaten te worden. Het is de belastingdruk die wordt vergeleken en niet de hoogte van het belastingtarief, zo is ook A-G Lagrange van mening in zijn conclusie bij dit arrest:

*Wanneer vrijstelling van belasting verleend wordt voor inkomsten uit een bepaalde bron betekent dit gewoonlijk dat, wanneer die vrijstelling toepassing vindt met het oog op een algemene inkomstenbelasting, deze belastingvrije inkomsten niet mede in aanmerking worden genomen bij de bepaling van het totale inkomensbedrag, waarop die belasting drukt.*¹¹⁸

3.4.2 Tither/Commissioners of Inland Revenue

In dit arrest stond de MIRAS-regeling (Mortgage Interest Relief At Source) centraal. Deze regeling bepaalde dat op de rente van een geldlening voor een onroerende zaak een vast bedrag in mindering kon worden gebracht. Dit vaste bedrag was gelijk aan de inkomstenbelasting over die rente volgens

¹¹⁶ HvJ EU 16 december 1960, C-6/60, ECLI:EU:C:1960:48 (Humblet/Belgische Staat) (officiële Nederlandse vertaling door de EU, vertaald uit het Frans).

¹¹⁷ Weekblad Fiscaal Recht, Schoolgeldheffing van EEG-functionarissen, MR. W.S.A.N. Gorter, datum 1 januari 1972, WFR 1972/305.

¹¹⁸ Concl. A-G M. Lagrange, ECLI:EU:C:1960:40, bij HvJ EU 16 december 1960 (officiële Nederlandse vertaling door de EU, vertaald uit het Frans).

het basistarief. De MIRAS-regeling kon ook succesvol worden toegepast indien de lener geen belasting verschuldigd was. EU-ambtenaren die een vrijgesteld inkomen genoten, waren expliciet uitgesloten van de MIRAS-regeling. Tither was ambtenaar van de Commissie van de Europese Gemeenschappen (voorganger EU), genoot een vrijgesteld inkomen, was eigenaar van een huis in Wales met een daarop rustende lening en verzocht om toepassing van de MIRAS-regeling. Deze werd hem niet toegekend omdat hij een vrijgesteld inkomen genoot. In de conclusie van A-G Jacobs bij dit arrest staat:

Mijns inziens volgt uit de rechtspraak van het Hof, dat de term „nationale belastingen” in artikel 13 van het Protocol ruim moet worden uitgelegd. Dat neemt echter niet weg, dat dit artikel pas gaat spelen wanneer een Lid-Staat erop uit is om ambtenaren en andere personeelsleden van de Gemeenschap aan enigerlei vorm van belasting over de door de Gemeenschap betaalde salarissen te onderwerpen. Zoals de zaak Commissie/België laat zien, is een indirecte belasting daarvoor reeds voldoende. Zo kan dus ook het niet toestaan van een belastingaftrek onder het bereik van artikel 13 vallen, omdat dit tot gevolg zal hebben dat de betrokkene meer belasting moet betalen. Maar wanneer iedere directe of indirecte belastingplicht ontbreekt, geloof ik niet dat artikel 13 van toepassing is.¹¹⁹

In lijn hiermee oordeelde het HvJ:

Onder die omstandigheden moet worden vastgesteld, dat artikel 13 van het Protocol de Lid-Staten niet verplicht om aan ambtenaren en andere personeelsleden van de Gemeenschappen dezelfde subsidies toe te kennen als aan rechthebbenden in de zin van de betrokken nationale wettelijke bepalingen. Artikel 13 verlangt enkel, dat wanneer de daarin bedoelde personen aan bepaalde belastingen onderworpen zijn, zij in aanmerking moeten komen voor elk belastingvoordeel waarop belastingplichtigen normaal recht hebben, om te vermijden dat zij zwaarder worden belast.¹²⁰

Resumerend kan uit arrest Tither/Commissioners of Inland Revenue geconcludeerd worden dat een staat daadwerkelijk belasting dient te heffen (direct of indirect) wil artikel 12 Protocol nr. 7 van toepassing zijn. Indien elke vorm van directe of indirecte belastingheffing ontbreekt, kan niet met succes een beroep worden gedaan op strijd met artikel 12 Protocol nr. 7.

3.4.3 Vander Zwalmen en Massart

Centraal in dit arrest stond de Belgische huwelijksquotiënt-regeling. Deze regeling bepaalde dat 30% van de inkomsten van de werkende echtgenoot overgedragen konden worden aan de niet-werkende

¹¹⁹ Concl. A-G F.G. Jacobs, ECLI:EU:C:1990:62, bij HvJ EU 22 maart 1990 (officiële Nederlandse vertaling door de EU, vertaald uit het Engels).

¹²⁰ HvJ EU 22 maart 1990, C-333/88, ECLI:EU:C:1990:131 (Tither/Commissioners of Inland Revenue) (officiële Nederlandse vertaling door de EU, vertaald uit het Frans), ro. 15.

echtgenoot. De regeling was ook van toepassing bij twee werkende echtgenoten waarbij de meestverdienende echtgenoot inkomsten mocht toedelen aan de minstverdienende echtgenoot tot de minstverdienende echtgenoot een totaal inkomen van 30% van het inkomen van de meestverdienende echtgenoot had bereikt. Door toepassing van de huwelijksquotiënt-regeling werd een tariefsvoordeel behaald want België hanteerde een progressieve tariefstructuur. Uitgezonderd van deze regeling waren werkenden met een inkomen hoger dan 270.000 BEF omdat zij volgens de Belgische wetgeving als alleenstaanden werden aangemerkt. Op de huwelijksquotiënt-regeling diende een expliciet beroep te worden gedaan.

G. Vander Zwalmen werkte als hoofdgriffier van het Hof van Cassatie en was in België onderworpen aan belasting op zijn salaris. Hij was de meestverdienende echtgenoot. Zijn vrouw (E. Massart) was EU-ambtenaar en genoot een vrijgesteld inkomen dat hoger was dan 270.000 BEF. Van der Zwalmen deed een beroep op de huwelijksquotiënt-regeling en rekende 30% van zijn inkomen toe aan zijn vrouw. Met haar vrijgestelde inkomen diende geen rekening te worden gehouden bij het bepalen van het recht op de huwelijksquotiënt-regeling, zo was Vander Zwalmen van mening.

Het HvJ overwoog:

Ofschoon het gemeenschapsrecht zich ertegen verzet, dat een ambtenaar zwaarder wordt belast over zijn niet-vrijgestelde inkomsten omdat hij een salaris van de Gemeenschap ontvangt [...], verplicht artikel 13 van het protocol de lidstaten niet, aan ambtenaren dezelfde subsidies toe te kennen als aan rechthebbenden in de zin van de betrokken nationale wettelijke bepalingen. Artikel 13 verlangt enkel, dat wanneer de daarin bedoelde personen aan bepaalde belastingen zijn onderworpen, zij in aanmerking moeten komen voor elk belastingvoordeel waarop belastingplichtigen normaal recht hebben, om te vermijden dat zij zwaarder zouden worden belast [...], doch deze bepaling schrijft geen voorkeursbehandeling voor.

Hieruit volgt, dat de voorwaarden die recht geven op een belastingvoordeel, op niet-discriminerende wijze moeten worden toegepast zowel op de rechthebbenden van gemeenschapsambtenaren als op alle overige belastingplichtigen. [...]

[...]De reden voor uitsluiting van het voordeel is immers niet gelegen in de hoedanigheid van gemeenschapsambtenaar met een salaris van meer dan 270 000 BEF; die uitsluiting vloeit voort uit de algemene voorwaarde die zonder onderscheid geldt zowel voor gehuwden wier echtgenoot ambtenaar is, als voor iedere andere belastingplichtige, namelijk de hoogte van de inkomsten die bepalend is voor het recht op het betrokken voordeel. Is aan die voorwaarde voldaan, dan kan de echtgenoot van de gemeenschapsambtenaar dus

*evengoed als ieder ander aan de Belgische belastingwet onderworpen persoon voor dit belastingvoordeel in aanmerking komen.*¹²¹

Geconcludeerd kan worden dat de huwelijksquotiënt-regeling dient te worden beschouwd als een belastingvoordeel. De reden van uitsluiting tot een dergelijk belastingvoordeel mag niet zijn gelegen in de hoedanigheid van EU-ambtenaar. In casu was de reden van uitsluiting gelegen in de hoogte van het inkomen en was deze regel ook van toepassing op ieder ander belastingplichtige.

3.4.4 Bourges-Maunoury en Heintz

De echtgenoten de heer Bourges-Maunoury en mevrouw Heintz waren beiden voormalig EU-ambtenaren woonachtig in Frankrijk. Zij ontvingen een ouderdomspensioen en een vergoeding wegens beëindigen van de dienst. In Frankrijk diende een ISF-aangifte gedaan te worden (Franse solidariteitsheffing). De ISF is een belastingheffing over het vermogen. Bij de berekening van deze belasting, werd een bovengrens toegepast. Bij een hoog inkomen, werd de bovengrens verhoogd en was men meer belasting verschuldigd. Het echtpaar Bourges-Manoury en Heintz had het vrijgesteld inkomen niet opgegeven in de aangifte ISF. Het vrijgestelde inkomen diende volgens de nationale wet wel in aanmerking te worden genomen bij het bepalen van de bovengrens van de ISF.

Het HvJ oordeelde:

28 Het heffen van een nationale belasting zoals de ISF, [...] komt immers neer op een met artikel 13, tweede alinea, van het Protocol strijdige indirecte belasting van deze inkomsten.

29 Ook de omstandigheid dat de regeling betreffende de bovengrens van de ISF erop is gericht, het op confiscatie gelijkende effect van die belasting te beperken en rekening te houden met de reële draagkracht van de belastingplichtige, kan geen rechtvaardigingsgrond vormen voor een met artikel 13, tweede alinea, van het Protocol strijdige indirecte belasting van de door de Unie aan haar ambtenaren of personeelsleden betaalde inkomsten. [...]

*32 Bijgevolg dient op de vraag te worden geantwoord dat artikel 13, tweede alinea, van het Protocol aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die de inkomsten, daaronder begrepen pensioenen en vergoedingen wegens definitieve beëindiging van de dienst die de Unie aan haar ambtenaren en personeelsleden of aan haar voormalige ambtenaren en personeelsleden betaalt, in aanmerking neemt voor het bepalen van de bovengrens van een belasting als de ISF.*¹²²

¹²¹ HvJ EU 14 oktober 1999, C-229/98, ECLI:EU:C:1999:501 (Vander Zwalm en Massart) (officiële Nederlandse vertaling door de EU, vertaald uit het Frans), ro. 24-26.

¹²² HvJ EU 5 juli 2012, C-558/10, ECLI:EU:C:2012:418 (Bourges-Maunoury en Heintz) (officiële Nederlandse vertaling door de EU, vertaald uit het Frans) ro. 28-32.

Het laten meetellen van het vrijgesteld inkomen voor de bovengrens van de ISF was derhalve in strijd met (de voorganger van) art. 12 Protocol nr. 7 omdat dit neerkomt op een indirecte belastingheffing over het vrijgesteld inkomen. Dat de regeling erop gericht is om rekening te houden met de reële draagkracht van de belastingplichtige, brengt daar geen verandering in. Dit onderscheid tussen de bevoegdheid van de lidstaat om belasting te heffen over bepaalde nationale inkomensvermogensbestanddelen enerzijds en de bevoegdheid van de EU om over EU-inkomsten belasting te heffen anderzijds, is volstrekt logisch volgens Thomas.¹²³

3.4.5 Pazdziej

Marlene Pazdziej was ambtenaar bij de EU, woonachtig in Frankrijk en was eigenaar van een woning in Frankrijk. In Frankrijk werd een woonbelasting geheven. Deze woonbelasting kende een bovengrens die afhankelijk was van het inkomen. Daarnaast werd deze woonbelasting ambtshalve verminderd met een aftrek die berekend werd met inachtneming van een percentage van het inkomen. Pazdziej was van oordeel dat met haar vrijgesteld inkomen geen rekening mag worden gehouden bij het bepalen van de woonbelasting.¹²⁴

Relevante passages uit het arrest:

17. [...]artikel 12, tweede alinea, van het Protocol [...]verzet zich dus tegen elke nationale belasting, ongeacht de aard ervan of de wijze waarop deze wordt geheven, die tot gevolg heeft, dat de ambtenaren of andere personeelsleden rechtstreeks of indirect worden belast wegens het feit dat zij een bezoldiging van de Unie ontvangen, ook al wordt de betrokken belasting niet naar rato van deze bezoldiging berekend [...]

18. Volgens deze bepaling mag met de door de Unie aan haar ambtenaren en andere personeelsleden betaalde salarissen dus geen rekening worden gehouden voor de vaststelling van de hoogte van de over andere, niet-vrijgestelde inkomsten verschuldigde belasting ingeval het nationale fiscale recht voorziet in een stelsel van progressieve belastingheffing. [...]

22. In dit verband heeft het Hof al geoordeeld dat het heffen van belasting over de huurwaarde van de woning van een ambtenaar of ander personeelslid van de Unie een objectief karakter heeft en juridisch geen enkel verband houdt met de door de Unie betaalde salarissen, lonen en emolumenten [...]¹²⁵

Het HvJ oordeelde samenvattend dat artikel 12 Protocol nr. 7 zich niet verzet tegen een woonbelasting omdat deze wordt geheven over een object en juridisch losstaat van het inkomen van de Unie. Er wordt dus direct of indirect geen belasting geheven over het inkomen van de Unie waardoor artikel 12 Protocol nr. 7 niet van toepassing is.

¹²³ Thomas, annotatie bij HvJ EU 5 juli 2012, C-558/10, ECLI:EU:C:2012:418, *H&I* 2012/9.3.

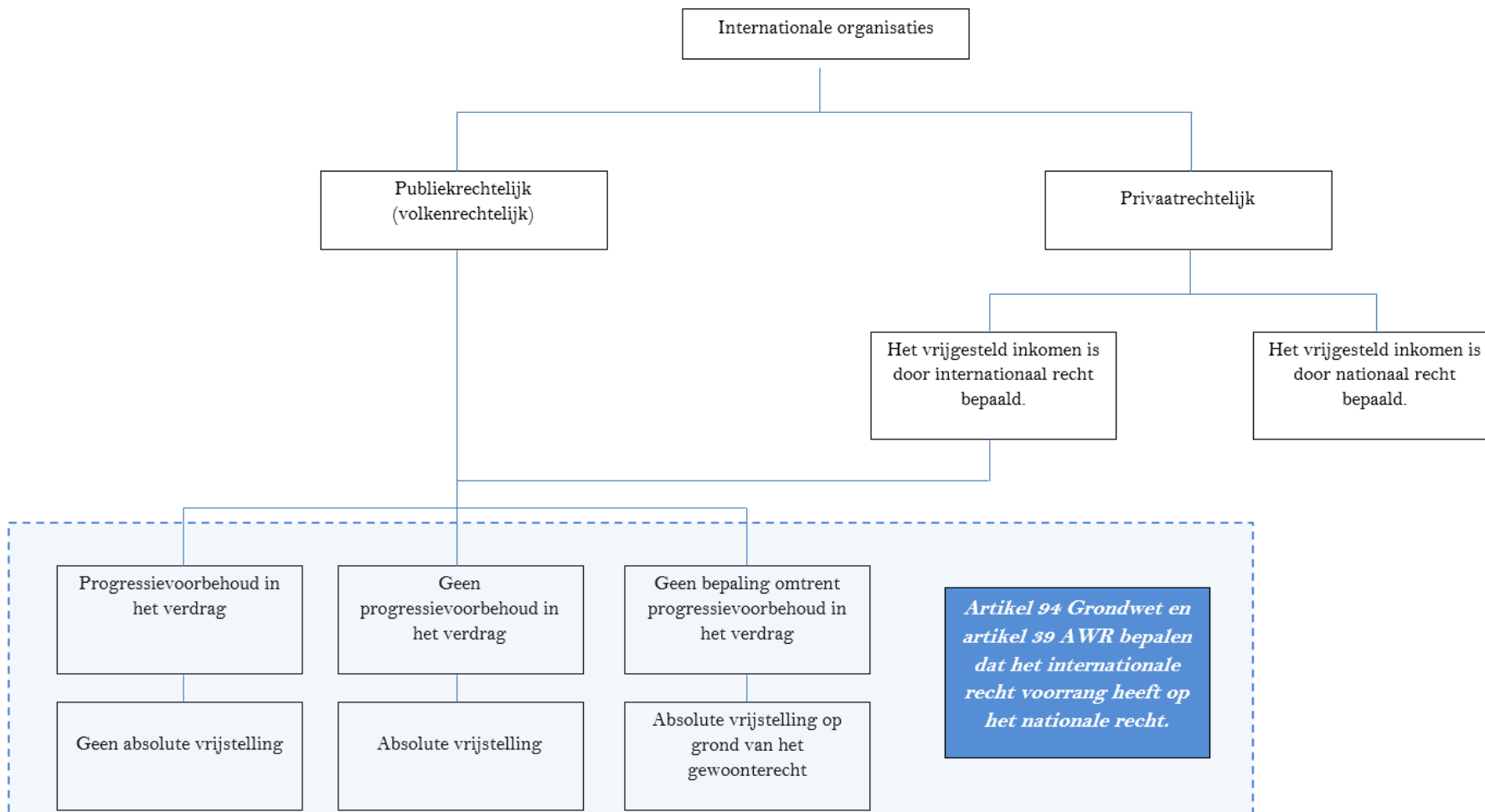
¹²⁴ HvJ EU 21 mei 2015, C-349/14, ECLI:EU:C:2015:338 (Pazdziej) (officiële Nederlandse vertaling door de EU, vertaald uit het Frans).

¹²⁵ HvJ EU 21 mei 2015, C-349/14, ECLI:EU:C:2015:338 (Pazdziej) (officiële Nederlandse vertaling door de EU, vertaald uit het Frans) ro. 17-23.

Uit dit hoofdstuk kunnen de volgende conclusies getrokken worden:

- Een bepaling in het zetelverdrag heeft voorrang op een daarmee conflicterende bepaling in het multilateraal verdrag (paragraaf 3.2).
- Er kunnen de volgende conclusies getrokken worden omtrent het progressievoorbehoud (paragraaf 3.3):
 1. Als in een verdrag van een volkenrechtelijke organisatie een bepaling is opgenomen dat bepaalt dat geen progressievoorbehoud van toepassing is op de medewerkers van die organisatie, dan is er sprake van een absolute vrijstelling.
 2. Als in een verdrag van een volkenrechtelijke organisatie geen expliciete bepaling is opgenomen omtrent het progressievoorbehoud, dan is er ook sprake van een absolute vrijstelling op grond van het volkenrechtelijk gewoonterecht (het volkenrechtelijk gewoonterecht werkt dan aanvullend).
 3. Als in een verdrag van een volkenrechtelijke organisatie een progressievoorbehoud is opgenomen, dan is er geen sprake van een absolute vrijstelling. Op de volgende pagina staan de bevindingen en de daaraan te binden conclusies overzichtelijk in een stroomschema.
- In het arrest van de HR van 19 juli 2019 en de conclusie van A-G Niessen wordt verwezen naar de standaardjurisprudentie van het HvJ inzake nationale regelingen die al dan niet in strijd zijn met de absolute vrijstelling van Protocol nr. 7. Deze jurisprudentie is ook relevant voor andere volkenrechtelijke organisaties dan de EU (paragraaf 3.4)

Figuur 1: Stroomschema progressievoorbehoud internationale organisaties



4. Interpretatie van het arrest van 19 juli 2019

In het arrest van 19 juli 2019 beantwoordt de HR de vraag of de AHK voor een EU-ambtenaar onderdeel uitmaakt van de tariefstructuur of een belastingvoordeel is. In de hieronder staande passages van de HR die tot deze conclusie leiden, zijn de belangrijkste overwegingen vet gemaakt.

2.4.1. Ingevolge artikel 12 van het Protocol worden de ambtenaren en overige personeelsleden van de EU vrijgesteld van nationale belastingen op de door de EU betaalde salarissen, lonen en emolumenten.

*2.4.2. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie blijkt dat in het Unierecht, waartoe artikel 12 van het Protocol behoort, een duidelijk onderscheid wordt gemaakt tussen enerzijds inkomsten van nationale herkomst, waarover door nationale autoriteiten belasting mag worden geheven, en anderzijds de door de EU aan haar ambtenaren en overige personeelsleden betaalde salarissen, lonen en emolumenten, die wat betreft de belastbaarheid **uitsluitend** aan het recht van de EU zijn onderworpen. Door deze verdeling van belastingbevoegdheden tussen de lidstaten en de EU wordt elke - niet alleen rechtstreekse maar ook indirecte - **heffing van belasting door nationale autoriteiten** over de door de EU betaalde en niet aan de bevoegdheid van de lidstaten onderworpen inkomsten **uitgesloten**.*

*2.4.3. Artikel 12 van het Protocol verplicht de lidstaten echter niet aan de ambtenaren en andere personeelsleden van de EU dezelfde voordelen toe te kennen als aan begunstigen in de zin van de toepasselijke nationale bepalingen. Dit artikel eist alleen dat wanneer een dergelijke persoon aan bepaalde belastingen is onderworpen en voldoet aan de voorwaarden van de toepasselijke nationale wettelijke regeling, hij in aanmerking komt voor elk **belastingvoordeel** waarop belastingplichtigen normaal recht hebben, om te vermijden dat hij zwaarder wordt belast of dat hij wordt gediscrimineerd ten opzichte van alle andere belastingplichtigen [...]*

*2.5.1. Op grond van artikel 8.10, lid 1, Wet IB 2001 geldt de AHK voor **iedere belastingplichtige**. Uit de totstandkomingsgeschiedenis van de Wet IB 2001 blijkt, dat de wetgever de AHK zag als onderdeel van de tariefstructuur. Er zijn geen aanknopingspunten om te veronderstellen dat de wetgever die zienswijze heeft verlaten bij de invoering van de inkomensafhankelijke afbouw van de AHK in 2014. Daarom moet worden aangenomen dat ook na 2014 de AHK moet worden beschouwd als onderdeel van het tarief van de IB/PVV.*

De analyse van deze overwegingen leidt tot de weergave van het gevolgde stappenplan:

1. Eerst wordt in ro. 2.4.1. vastgesteld dat het internationale recht van toepassing is (namelijk Protocol nr. 7).
2. Dan wordt in ro. 2.4.2. vastgesteld dat op grond van dit internationale recht op het inkomen van een ambtenaar van de EU een absolute vrijstelling van toepassing is (door de bewoording ‘uitsluitend’).
3. Vervolgens wordt bepaald dat toetsing van de AHK an sich dient plaats te vinden, dus op het niveau van de individuele heffingskorting.
4. Tot slot wordt beoordeeld of er door toepassing van de AHK direct of indirect belasting wordt geheven door nationale autoriteiten of dat er sprake is van een belastingvoordeel waarop belastingplichtigen normaal recht hebben om te vermijden dat zij zwaarder worden belast of worden gediscrimineerd. Bij deze beoordeling wordt eerst vastgesteld dat de AHK geldt voor iedere belastingplichtige, vervolgens wordt in casu de parlementaire geschiedenis als uitgangspunt genomen (ro. 2.5.1).

Het ligt in de rede dat een soortgelijk stappenplan gebruikt zal worden door de HR bij de beoordeling of het inkomen van medewerkers van andere volkenrechtelijke organisaties in aanmerking zal worden genomen voor het bepalen van het recht op heffingskortingen. Ik ben van mening dat dit een helder stappenplan is omdat het in logische volgorde alle relevante elementen benoemt (internationaal recht, absolute vrijstelling, niveau van heffingskorting, belastingvoordeel/onderdeel tariefstructuur) die ook in deze thesis uitgediept zijn. Dit is de reden dat ik ervoor kies dit stappenplan te gebruiken bij de beantwoording van de onderzoeksvragen.

4.1 Stap 1, nationaal recht of internationaal recht

Kramer stelt dat de wettekst van de AHK de inspecteur weerhoudt om het vrijgestelde inkomen te betrekken in de inkomensafhankelijke afbouw van de AHK. Artikel 8.10 Wet IB 2001 verwijst immers naar ‘het belastbare inkomen uit werk en woning’ en het vrijgesteld inkomen is niet belastbaar. Hij is dus van mening dat grammaticaal moet worden getoetst. Indien met succes (grammaticaal) aan nationaal recht kan worden getoetst, hoeft aan het Europese recht (Protocol nr. 7) niet meer getoetst te worden, aldus Kramer.¹²⁶ Fijen is daarentegen van mening dat de vrijstelling in Protocol nr. 7 geen absolute vrijstelling inhoudt.¹²⁷ De vrijstelling gaat niet zo ver dat op geen enkele wijze met het vrijgesteld inkomen rekening mag worden gehouden zo stelt hij. Een bepaling uit een verdrag gaat voor op de nationale wet, maar schrijft geen volgorde voor waarin de bepalingen moeten worden toegepast. De HR kiest er duidelijk voor om de wettekst niet eerst grammaticaal naar nationaal recht te toetsen. De HR past direct artikel 94 Grondwet toe waarin staat dat het internationaal recht voorrang heeft op het nationale recht. Dit is mijn inziens de meest

¹²⁶ Kramer, *FED* 2019/133; paragraaf 2.2.1.

¹²⁷ Fijen, *NTFR* 2019/988.

logische wijze omdat indien een nationale regeling in strijd is met Protocol nr. 7, de nationale regeling opzij gezet zal moeten worden. Daarom zal deze benaderingswijze gevolgd worden.

De toetsing vindt plaats naar internationaal recht. Er zal dus bepaald moeten worden of er bij elke organisatie met vrijgesteld inkomen voor medewerkers sprake is van internationaal recht. Bij elke volkenrechtelijke organisatie is sprake van internationaal recht want al deze organisaties zijn opgericht door een verdrag tussen meerdere landen.¹²⁸ Echter, niet alle organisaties met vrijgesteld inkomen zijn daadwerkelijk volkenrechtelijk. Voor deze laatstgenoemde organisaties zal eerst bepaald moeten worden of het internationaal recht of het nationaal recht op hen van toepassing is.

In bijlage 1 staan de organisaties genoemd in Nederland waarvan de medewerkers een vrijgesteld inkomen genieten en die betrokken worden in deze thesis. In de voetnoten is te lezen welke organisaties opgericht zijn door een verdrag met als uitgangspunt dat organisaties die onderdeel uitmaken van of zijn opgericht door de EU of de Verenigde Naties per definitie volkenrechtelijk zijn. Bestudering van de voetnoten leidt tot de conclusie dat er twee organisaties niet volkenrechtelijk zijn. Dit zijn:

- De Hoge Commissaris inzake Nationale Minderheden; en
- De Kosovo rechtbank.

Kosovo heeft echter een zetelverdrag met Nederland gesloten inzake de Kosovo rechtbank. Hoewel de organisatie zelf niet volkenrechtelijk is, kan het zetelverdrag aangemerkt worden als internationaal verdrag. Het zetelverdrag is afgesloten tussen twee landen en is daarmee een internationaal verdrag op grond van artikel 94 van de Grondwet.¹²⁹ Dit ligt anders bij de Hoge Commissaris inzake Nationale Minderheden. Deze privileges worden toegekend op grond van het nationale recht. Geconcludeerd kan worden dat bij alle organisaties benoemd in de bijlage, behalve bij de Hoge Commissaris inzake Nationale Minderheden, sprake is van internationaal recht.

4.2 Stap 2, absolute vrijstelling of progressievoorbehoud

In paragraaf 3.3 is geconcludeerd dat er 2 verschillende typen van vrijgesteld inkomen zijn: absolute vrijstelling en vrijstelling met progressievoorbehoud. Ook al benoemt de HR deze typen niet expliciet in ro. 2.4.2., uit eerdere jurisprudentie blijkt dat de HR onderscheid maakt tussen gevallen waarin een absolute vrijstelling geldt of er een vrijstelling met progressievoorbehoud van toepassing is.¹³⁰

¹²⁸ Zie paragraaf 3.1.1.

¹²⁹ Zie paragraaf 3.1 in combinatie met paragraaf 3.2.

¹³⁰ Zie paragraaf 3.3, ad 3.

Om de vraag te beantwoorden of het vrijgesteld inkomen invloed heeft op de berekening van de hoogte van de heffingskortingen moet dus eerst gekeken worden of er een absolute vrijstelling aanwezig is ten aanzien van het vrijgesteld inkomen bij een organisatie. In bijlage 1 zijn alle organisaties met een absolute vrijstelling genoemd. Alle organisaties in bijlage 1 waarbij onder het kopje: ‘absolute vrijstelling of progressievoorbehoud?’ een vraagteken staat, kennen ook een absolute vrijstelling op grond van het volkenrechtelijk gewoonterecht voor het vrijgesteld inkomen (zie paragraaf 3.3). De werknemers van de organisaties in bijlage 1 waarbij progressievoorbehoud staat genieten geen absolute vrijstelling. Wellicht kunnen deze medewerkers zich beroepen op vertrouwen dat het besluit van de staatssecretaris van Financiën mogelijk opwekt.¹³¹ Dit is in deze thesis verder niet onderzocht.

Het Europees Octrooibureau (hierna: EOB) en het Europees Ruimte Agentschap/Europees Centrum voor Ruimtevaarttechniek (hierna: ESA-ESTEC) kennen conflicterende bepalingen in de op hen van toepassing zijnde verdragen omtrent de aanwezigheid van een progressievoorbehoud. In de situatie van het EOB bepaalt het oprichtingsverdrag dat op het inkomen van de medewerkers een progressievoorbehoud van toepassing is. Het zetelverdrag van de EOB daarentegen, bepaalt expliciet dat er een absolute vrijstelling geldt voor het inkomen van de medewerkers. In deze situatie gaat het zetelverdrag voor.¹³² Dit betekent dat het EOB een absolute vrijstelling kent. De conflicterende bepalingen van ESA-ESTEC zijn iets complexer. In het oprichtingsverdrag staat een progressievoorbehoud, in het zetelverdrag staat expliciet opgenomen dat er geen progressievoorbehoud van toepassing is. In het besluit inzake de Personeelsleden van Estec staat desalniettemin een progressievoorbehoud. In de verhouding tussen het oprichtingsverdrag en het zetelverdrag geldt wederom dat het zetelverdrag voorrang heeft. Het besluit is nationale wetgeving. Op grond van de voorrangregels van artikel 94 Grondwet heeft internationale wetgeving voorrang boven nationale wetgeving. Het besluit is nationale wetgeving. Dit betekent dat het zetelverdrag prevaleert en er ook bij ESA-ESTEC sprake is van een absolute vrijstelling.

4.3 Stap 3, niveaus van heffingskorting

Om te kunnen toetsen of de heffingskortingen onderdeel zijn van de tariefstructuur, moet eerst bepaald worden op welk ‘niveau’ toetsing dient plaats te vinden. In de hierna genoemde vakliteratuur wordt onderscheid gemaakt tussen 3 verschillende niveaus met betrekking tot de heffingskortingen.

1. De standaardheffingskorting (de heffingskortingen als groep).
2. De individuele heffingskortingen.
3. De opbouw/afbouw van de heffingskorting als element van een individuele heffingskorting

¹³¹ Vrijstelling van inkomstenbelasting ten aanzien van functionarissen van internationale organisaties; gevolgen van het arrest van de Hoge Raad van 27 september 2002, nr. 36 165, *Stcr*, 2004, 205.

¹³² Zie paragraaf 3.2.

Ad 1. De standaardheffingskorting

Op dit niveau worden de heffingskortingen als één groep behandeld. In de Wet IB 2001 zou de wetsstructuur van hoofdstuk 8 aanleiding kunnen geven om de heffingskortingen als één groep te beschouwen. In afdeling 8.1 wordt namelijk gesproken over de ‘standaardheffingskorting’ en in afdeling 8.2 worden de heffingskortingen gezien als ‘elementen van die standaardheffingskorting’.

De standaardheffingskorting heeft de belastingvrije som vervangen bij de invoering van de Wet IB 2001.¹³³ De belastingvrije som wordt op grond van de parlementaire geschiedenis aangemerkt: “[...]als ware het een eerste schijf met een tarief van 0 procent[...].”¹³⁴ Nu de standaardheffingskorting de belastingvrije som heeft vervangen en ook bestaat uit diverse elementen, kan gesteld worden dat op het niveau van de heffingskortingen als groep zijnde, dus op het niveau van de standaardheffingskorting, toetsing dient plaats te vinden. In *Cursus belastingrecht* schrijft Hoogeveen dat de tariefstructuur omvat: de tarieven over de boxen verminderd met de heffingskortingen.¹³⁵ Hieruit kan afgeleid worden dat hij de heffingskortingen als één groep ziet die onderdeel uitmaken van de tariefstructuur.

Ad 2. De individuele heffingskortingen.

Op dit niveau wordt elke individuele heffingskorting beoordeeld op zijn eigen merites. Er wordt binnen de heffingskortingen niet beoordeeld op het niveau van een eventuele opbouw of afbouw, maar de individuele heffingskorting zelf dient als geheel getoetst te worden. Anders dan de onder Ad 3. omschreven mening van Redactie Vakstudie Nieuws is dit mijns inziens ook de gedachte die A-G Niessen aanhangt. In zijn conclusie benoemt hij expliciet de AHK, met daarin inbegrepen de afbouw van de AHK. Dus beoordeelt hij ook de heffingskortingen als geheel.¹³⁶ Teunissen schrijft dat de AHK niet als belastingvoordeel is te beschouwen gezien het principe van deze heffingskorting dat een deel van het inkomen onbelast dient te blijven t.b.v. levensonderhoud. De andere heffingskortingen echter, classificeren volgens hem wel als belastingvoordeel. Dit wordt volgens hem onderstreept door de antwoorden van de Algemene Rekenkamer bij de vragen van de Eerste Kamer over het rapport: *Belastingen als beleidsinstrument*. Zo moeten de arbeidskorting en de IACK als belastingvoordeel worden beschouwd.¹³⁷ Hieruit kan worden afgeleid dat ook Teunissen de heffingskortingen bekijkt op het niveau van de individuele heffingskorting.

Ad 3. De opbouw/afbouw van de heffingskorting als element van een individuele heffingskorting

¹³³ *Kamerstukken II* 1998/99, 26727, 3, p. 279-280.

¹³⁴ *Kamerstukken II* 1998/99, 26727, 3, p. 279-280.

¹³⁵ Hoogeveen 2020.

¹³⁶ Concl. A-G Niessen, ECLI:NL:PHR:2019:216, bij HR 19 juli 2019, ro. 3.39.

¹³⁷ Teunissen, *WFR* 2010/674.

Het uitgangspunt bij toetsing van de opbouw/afbouw van de heffingskorting als element van een individuele heffingskorting is dat onderzocht dient te worden of de opbouw/afbouw als element onderdeel uitmaakt van de tariefstructuur. Redactie Vakstudie Nieuws is van mening dat op dit niveau moeten worden getoetst.¹³⁸ Het arrest van 19 juli 2019 geldt dan ogenschijnlijk ook voor de inkomensafhankelijke afbouw van de arbeidskorting. Redactie Vakstudie Nieuws komt tot deze redentatie omdat het niet meenemen van EU-inkomen in de opbouwfase van heffingskortingen kan leiden tot lagere heffingskortingen en daarmee tot een hogere belastingdruk op niet vrijgesteld inkomen. Niet duidelijk volgens hen is wat geldt ten aanzien van de opbouw van heffingskortingen. Gedacht wordt dan aan de opbouw van de arbeidskorting en de IACK. Redactie Vakstudie Nieuws beargumenteert dat het mogelijk is dat een opbouw van een heffingskorting, zijnde een verlaging van de uiteindelijke belasting, gezien kan worden als een belastingvoordeel en derhalve geen onderdeel uitmaakt van de tariefstructuur en is van mening dat het toetsingskader toegepast moet worden op het niveau van de opbouw/afbouw als onderdeel van een individuele heffingskorting.¹³⁹

Ro. 2.5.1 van het arrest van 19 juli 2019 luidt:

Uit de totstandkomingsgeschiedenis van de Wet IB 2001 blijkt, dat de wetgever de AHK zag als onderdeel van de tariefstructuur (Kamerstukken II 1998/99, 26 727 (Belastingherziening 2001), nr. 3, blz. 59, 60 en 65). Er zijn geen aanknopingspunten om te veronderstellen dat de wetgever die zienswijze heeft verlaten bij de invoering van de inkomensafhankelijke afbouw van de AHK in 2014. Daarom moet worden aangenomen dat ook na 2014 de AHK moet worden beschouwd als onderdeel van het tarief van de IB/PVV.

Uit de hiervoor genoemde passages kan afgeleid worden dat de HR toetst op het niveau zoals beschreven onder ad 2, dus op het niveau van elke individuele heffingskorting. Er wordt namelijk niet getoetst op niveau 1 omdat in dat geval de parlementaire geschiedenis van de totstandkoming van de AHK niet was aangehaald, maar louter de parlementaire geschiedenis van de totstandkoming van de afbouw van de AHK in 2014. Alhoewel er wel naar de parlementaire geschiedenis van de wetwijziging in 2014 (afbouw van de AHK) wordt gekeken, wordt dit alleen gedaan om te controleren of de zienswijze van de wetgever met betrekking tot de AHK is gewijzigd. Het argument van Redactie Vakstudie Nieuws om te toetsen op niveau 1 luidde dat het niet meenemen van EU-inkomen in de opbouwfase van heffingskortingen kan leiden tot een lagere heffingskorting. Dit wordt ontkracht door A-G Ruiz-Jarabo Colomer. In zijn conclusie bij arrest Vander Zwalm en Massart staat hierover het volgende:

Ik ben derhalve van mening, dat aan de onverenigbaarheid tussen het gemeenschapsrecht en een belastingregeling als in casu aan de orde is, niet wordt afgedaan door de omstandigheid dat de afzonderlijke

¹³⁸ Redactie Vakstudie Nieuws, *V-N* 2019/19.5.

¹³⁹ Redactie Vakstudie Nieuws, annotatie bij HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1221, *V-N* 2019/35.6; Redactie Vakstudie Nieuws, annotatie bij HR (A-G) 7 maart 2019, ECLI:NL:PHR:2019:216, *V-N* 2019/19.5.

*belastingheffing bij de echtgenoten, waarin die wet voorziet, in bepaalde gevallen tot een vermindering van het eindbedrag van de belasting kan leiden.*¹⁴⁰

Er wordt ook niet getoetst op niveau 3 omdat de 'AHK' wordt getoetst en niet de 'standaardheffingskorting' of 'heffingskortingen'(meervoud) als groep.

4.4 Stap 4, deel 1, classificatie van de heffingskortingen naar nationaal recht

Van de AHK heeft de HR geoordeeld dat deze onderdeel uitmaakt van de tariefstructuur. De HR verwijst in ro. 2.5.1 van het arrest van 19 juli 2019 naar pagina's 59, 60 en 65 van de Memorie van Toelichting van de Wet IB 2001 (hierna: MvT IB 2001). Op pagina 60 van de MvT IB 2001 staan de inkomenseffecten van de wijzigingen in de tariefstructuur. Vervolgens staat hier de volgende toelichting bij:

Ad 1: Tariefstructuur.

Het betreft hier de inkomenseffecten als gevolg van:

- *omzetting belastingvrije sommen in heffingskortingen*
- *tariefmutaties*
- *wijziging schijflengten*
- *versobering arbeidskostenforfait (inclusief niet-actievenforfait)*
- *invoering arbeidskorting (inclusief verlaging zelfstandigenaftrek)*
- *omzetting ouderenaftrekken in heffingskortingen.*

Hieruit blijkt dus dat de wetgever onder 'tariefstructuur' ook de omzetting van belastingvrije sommen in heffingskortingen heeft bedoeld en de invoering van de arbeidskorting. Op pagina 65 van de MvT IB 2001 wordt nogmaals bevestigd dat de heffingskortingen onderdeel uitmaken van de tariefstructuur. Uit het voorgaande blijkt dat de HR wetshistorisch toetst.

Indien de wetshistorische toetsing van de HR, zoals aangehaald in het arrest hierboven, toegepast wordt op de arbeidskorting, zal de uitkomst hetzelfde zijn als bij de AHK want ook de arbeidskorting wordt in de MvT IB 2001 aangemerkt als onderdeel van de tariefstructuur. Van de IACK is in de parlementaire geschiedenis expliciet benoemd dat het geen belastingvoordeel betreft, zodat ook de IACK gezien moet worden als onderdeel van de tariefstructuur. Ook Van Kempen is de mening toegedaan dat dezelfde overweging uit het arrest zal gelden voor de andere heffingskortingen en deze dus onderdeel zullen uitmaken van de tariefstructuur.¹⁴¹

¹⁴⁰ Concl. A-G D.Ruiz-Jarabo Colomer, ECLI:EU:C:1999:175, bij HvJ EU 14 oktober 1999 (officiële Nederlandse vertaling door de EU, vertaald uit het Spaans).

¹⁴¹ Van Kempen in: Albregtse e.a. 2019, IB.8.2.1.A, IB.8.2.1.4 & IB.8.2.2.C (digitaal publiek).

De HR stelt echter in het arrest van 19 juli 2019 eerst vast dat de AHK voor elke belastingplichtige geldt. Een belangrijk verschil tussen de AHK en de andere heffingskortingen is dat de andere heffingskortingen niet voor iedere belastingplichtige gelden. Zo geldt de arbeidskorting voor de werkende belastingplichtige en de IACK voor iedere minstverdienende partner of alleenstaande ouder met kinderen. Niet duidelijk uit het arrest blijkt of dit in casu een toetsingscriterium is of een vaststelling van een feit. Daarnaast blijkt ook niet duidelijk uit het arrest welke gevolgen hieraan verbonden zouden moeten worden. Dit is een onzekere factor, waardoor de uitkomst alsnog zou kunnen zijn dat de heffingskortingen moeten worden aangemerkt als belastingvoordelen.

Ook Fijen stelt in zijn annotatie bij het arrest de vraag wat voorrang heeft: de technische vormgeving als heffingskorting of de (feitelijke) doelstelling als specifiek belastingvoordeel.¹⁴²

De aanknopingspunten voor een toetsingskader in het arrest van de HR, kunnen daarmee tot twee verschillende conclusies leiden:

1. De heffingskortingen, moeten beschouwd worden als belastingvoordelen omdat zij niet voor iedereen gelden.
2. De heffingskortingen moeten beschouwd worden als zijnde onderdeel van de tariefstructuur omdat de parlementaire geschiedenis de heffingskortingen expliciet als zodanig aanmerkt.

In de jurisprudentie van het HvJ inzake vrijgesteld inkomen staan overwegingen en aanknopingspunten die bepalen wanneer een nationale regeling een belastingvoordeel is of onderdeel uitmaakt van de tariefstructuur (en aldus in strijd is met artikel 12 van Protocol nr. 7).¹⁴³ Deze jurisprudentie ziet op nationale regelingen in andere landen, maar bevatten overwegingen en aanknopingspunten die ook bruikbaar zijn voor de kwalificatie van de heffingskortingen.

4.5 Stap 4, deel 2, classificatie van de heffingskortingen naar Europees recht

Het HvJ heeft de exclusieve bevoegdheid om te oordelen over alle vragen van EU-recht, waaronder ook de EU-recht vragen die zich voordoen in een nationale procedure.¹⁴⁴ In het arrest Humblet/Belgische Staat verklaart het HvJ zich bevoegd om te oordelen of het vrijgesteld inkomen (in een voorganger van Protocol nr. 7) indirect belast wordt door een nationale regeling. Dit arrest is in paragraaf 3.4.1 toegelicht.

Gezien de bevoegdheid van het HvJ om het nationaal recht te toetsen aan Protocol nr. 7 is het noodzakelijk de conclusies uit de vorige paragraaf te toetsen aan de jurisprudentie van het HvJ

¹⁴² Fijen, *NTFR* 2019/1939.

¹⁴³ Zie paragraaf 3.4.

¹⁴⁴ Heuvel, van den, *WFR* 1961/1045.

inzake artikel 12 Protocol nr. 7 (en zijn voorgangers). Indien één van de conclusies in strijd is met jurisprudentie van het HvJ, dan kan deze conclusie immers geen standhouden onder EU-recht. Hierna staan de relevante overwegingen opgesomd en worden de heffingskortingen hieraan getoetst.

1. Het HvJ bepaalt in arrest Humblet/Belgische Staat dat er op geen enkele wijze rekening mag worden gehouden met het vrijgesteld inkomen bij het bepalen van de belastingheffing op andere inkomstenbestanddelen. Om dit te bepalen dient een vergelijking gemaakt te worden tussen twee ambtenaren van verschillende nationaliteiten die hetzelfde bruto inkomen genieten en in hun eigen land belastbare neveninkomsten van gelijke omvang hebben.¹⁴⁵

Het is de hoogte van de belastingdruk die wordt vergeleken en niet de hoogte van het belastingtarief. De heffingskortingen maken deel uit van de totale belastingdruk in Nederland. Indien de hoogte van de heffingskortingen worden bepaald met inachtneming van het vrijgesteld inkomen, is er derhalve sprake van een indirecte heffing over het vrijgesteld inkomen dat in strijd is met artikel 12 Protocol nr. 7.

2. Het HvJ bepaalt in arrest Tither/Commissioners of Inland Revenue dat er daadwerkelijk (direct of indirect) een belasting geheven dient te worden voor toepassing van artikel 12 Protocol nr. 7. Wordt er geen belasting geheven, zoals bij de MIRAS-regeling, dan is er sprake van een belastingvoordeel en heeft artikel 12 Protocol geen werking.¹⁴⁶

De heffingskortingen kunnen alleen toegepast worden als er belasting verschuldigd is. Zelfs bij het gedeeltelijk uitbetalen van de heffingskortingen aan de minstverdienende partner dient de meestverdienende partner voldoende belasting verschuldigd te zijn om de heffingskortingen uit te betalen. De heffingskortingen zijn dus geen belastingvoordeel als in arrest Tither/Commissioners of Inland Revenue.

3. Het HvJ bepaalt in arrest Vander Zwalmen en Massart¹⁴⁷ dat uitsluiting tot een belastingvoordeel er niet in mag zijn gelegen dat men de hoedanigheid als EU-ambtenaar bezit. Een belastingvoordeel toekennen aan zich is niet in strijd met artikel 12 Protocol nr. 7.

Voor het toepassen van de heffingskortingen zijn in de nationale wet geen regels opgenomen voor het expliciet uitsluiten van EU-ambtenaren. De vraag die dan ook vooral centraal staat is of er sprake is van een belastingvoordeel.

Waarom heeft het HvJ in arresten Bourges-Maunoury en Heintz¹⁴⁸ en Humblet/Belgische Staat bepaald dat de nationale regelingen die daar in geschil waren geen belastingvoordelen zijn maar dat

¹⁴⁵ Zie paragraaf 3.4.1.

¹⁴⁶ Zie paragraaf 3.4.2.

¹⁴⁷ Zie paragraaf 3.4.3.

¹⁴⁸ Zie paragraaf 3.4.4.

de regeling in Vander Zwalmen en Massart wel een belastingvoordeel betreft? Tussen arrest Vander Zwalmen en Massart aan de ene kant en arrest Bourges-Manoury en Heintz en Humblet/Belgische Staat aan de andere kant kunnen een aantal verschillen vastgesteld worden. De bovengrens van de ISF uit arrest Bourges-Maunoury en Heintz werd berekend met inachtneming van het vrijgesteld inkomen en werd daarmee rechtstreeks in aanmerking genomen bij het bepalen van de hoogte van de belasting op vermogen. Ook in arrest Humblet/Belgische Staat was er sprake van een directe band met het belastingtarief omdat de belastingheffing van de echtgenoot werd bepaald met inachtneming van het vrijgesteld inkomen. De huwelijksquotiënt-regeling uit Vander Zwalmen en Massart werd aangemerkt als belastingvoordeel en is anders omdat het allereerst niet de initiële belastingdruk bepaalde. De huwelijksquotiënt-regeling betrof een regeling die de initieel berekende belastingdruk kon verminderen. Ten tweede is het een regeling waarop expliciet een beroep dient te worden gedaan. De belastingdruk werd dus berekend zonder dat de huwelijksquotiënt-regeling werd berekend, tenzij er een expliciet beroep werd gedaan op die regeling.

De nationale autoriteiten dienen een nadere toelichting te geven over de aard en structuur van de in het geding zijnde regeling. De nationale rechter heeft de taak de bepalingen van zijn nationale recht uit te leggen.¹⁴⁹ Het HvJ bepaalt echter of deze door de nationale autoriteiten uitgelegde regeling dan in strijd is met Protocol nr. 7 en dus of het een belastingvoordeel betreft voor de toepassing van artikel 12 Protocol nr. 7.¹⁵⁰

Uit hoofdstuk 2 blijkt dat de heffingskortingen naar nationaal recht kenmerken hebben die zowel kunnen leiden tot de conclusie dat ze onderdeel zijn van de tariefstructuur als aangemerkt kunnen worden als belastingvoordeel. Zoals hierboven benoemd bepaalt het HvJ echter hoe de heffingskortingen dienen te worden gekwalificeerd in het kader van artikel 12 Protocol nr. 7. Mede door middel van de heffingskortingen wordt de initiële belastingdruk bepaald in de inkomstenbelasting. Daarnaast hoeft op de heffingskortingen geen expliciet beroep gedaan te worden. De heffingskortingen worden automatisch berekend indien men de aangifte invult en zijn daarmee onderdeel van de belastingdruk en daarmee van de tariefstructuur als in de betekenis die het HvJ hieraan geeft.

Dat de heffingskortingen daarnaast feitelijke doelstellingen hebben als belastingvoordeel weegt dus niet op tegen de technische vormgeving als onderdeel van de tariefstructuur in de

¹⁴⁹ Concl. A-G P. Cruz Villalón, ECLI:EU:C:2012:91, bij HvJ EU 5 juli 2012 (officiële Nederlandse vertaling door de EU, vertaald uit het Frans), ro. 44 en 45.

¹⁵⁰ Concl. A-G F.G. Jacobs, ECLI:EU:C:1990:62, bij HvJ EU 22 maart 1990 (officiële Nederlandse vertaling door de EU, vertaald uit het Engels), ro. 24 jo. HvJ EU 22 maart 1990, ECLI:EU:C:1990:131, ro. 15 (officiële Nederlandse vertaling door de EU, vertaald uit het Frans), ro 16; HvJ EU 14 oktober 1999, ECLI:EU:C:1999:501 (officiële Nederlandse vertaling door de EU, vertaald uit het Frans) ro. 5, 24 en 25.

inkomstenbelasting. Het HvJ legt hier immers de nadruk op. Daarnaast is Meussen ook van mening dat de wetstechnische vormgeving van de heffingskortingen de uitkomst beslist.¹⁵¹

4. Het HvJ bepaalt in arrest Pazdziej¹⁵² dat indien de nationale bepaling direct of indirect geen invloed uitoefent op het vrijgesteld inkomen, de bepaling niet in strijd is met artikel 12 Protocol nr. 7.

Douven leidt uit de dubbele verwijzing van de HR naar het arrest Pazdziej af dat een belastingvoordeel niet toegekend hoeft te worden aan een werknemer met een vrijgesteld inkomen zodra de hoogte van het inkomen een voorwaarde is om in aanmerking te komen voor een belastingvoordeel. De hoogte van het inkomen is geen voorwaarde voor de AHK, zo stelt hij. Dit is anders bij de arbeidskorting en de IACK, zodat over deze kortingen nog twijfel kan bestaan.¹⁵³ In Pazdziej was echter sprake van een objectbelasting op een onroerende zaak. Deze objectbelasting oefende direct of indirect geen invloed uit op het vrijgesteld inkomen. De heffingskortingen zijn echter geen onderdeel van een objectbelasting maar van een inkomstenbelasting. Daarom kan ik de redenering van Douven niet volgen.

4.6 Conclusies die uit het stappenplan getrokken kunnen worden

Het voorgaande leidt tot de volgende conclusies:

- Op alle organisaties behalve het HCNM is internationaal recht van toepassing.
- Bij het Internationaal Strafhof, Eurocontrol en het Technisch Centrum voor Landbouwsamenwerking en Plattelandsontwikkeling is geen sprake van een absolute vrijstelling.
- Dat naar nationaal recht geen duidelijkheid bestaat of de arbeidskorting en IACK onderdeel zijn van de tariefstructuur.
- Dat de jurisprudentie van het HvJ bepaalt wanneer een regeling een belastingvoordeel betreft in de zin van artikel 12 Protocol nr. 7. Deze aanknopingspunten leiden tot de conclusie dat het meetellen van het vrijgesteld inkomen voor de hoogte van de arbeidskorting en de IACK in strijd is met Protocol nr. 7.

Dit betekent dat het vrijgesteld inkomen buiten beschouwen dient te worden gelaten bij het berekenen van de arbeidskorting en IACK voor de medewerkers van de volkenrechtelijke organisaties die in deze thesis betrokken worden, met uitzondering van het HCNM, het Internationaal Strafhof, Eurocontrol en het Technisch Centrum voor Landbouwsamenwerking en Plattelandsontwikkeling.

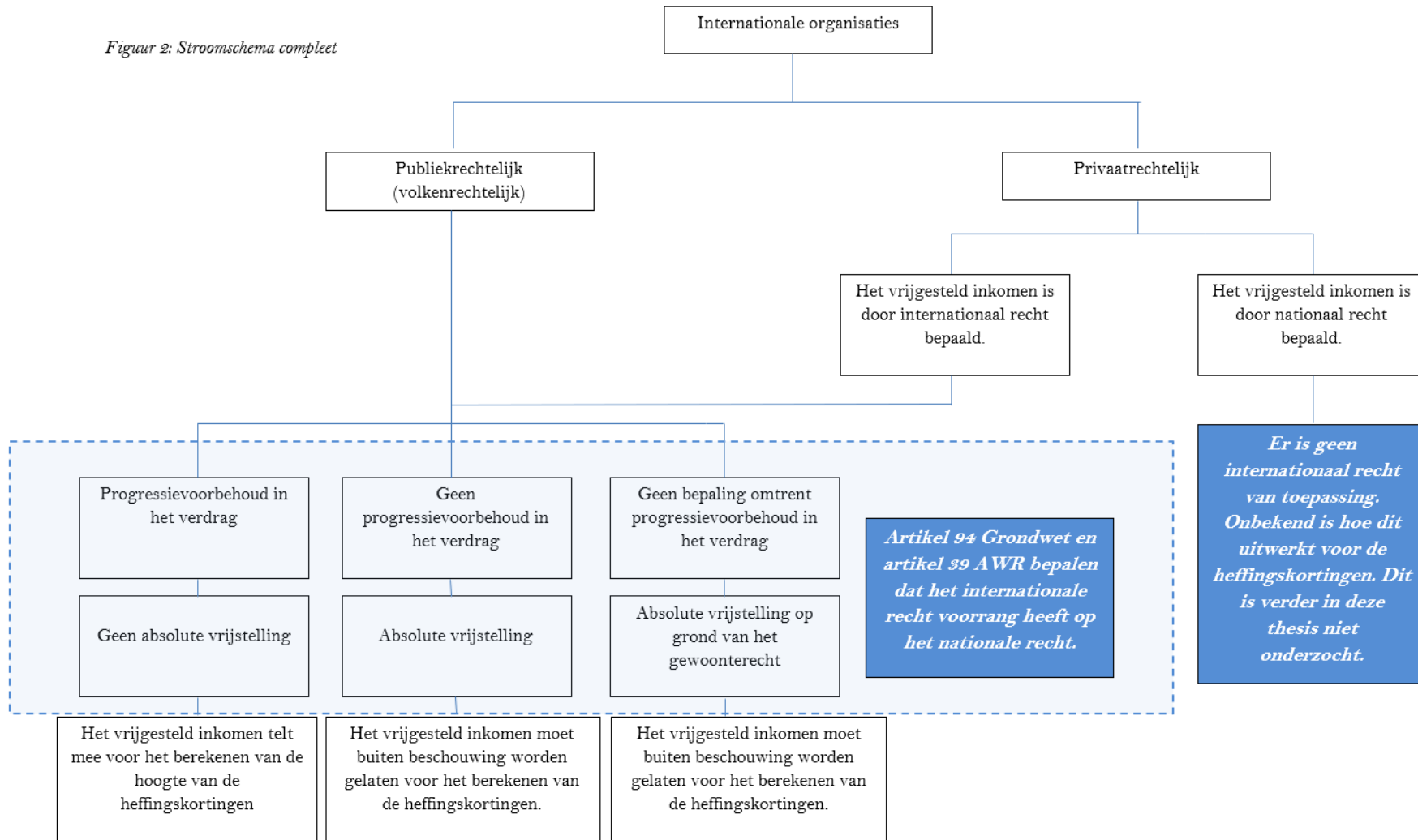
¹⁵¹ G.T.K. Meussen, annotatie bij HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1221, *BNB* 2019/154, punt 8.

¹⁵² Zie paragraaf 3.4.5.

¹⁵³ C. Douven, annotatie bij HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1221, *NLF* 2019/1733.

Op de volgende pagina is het stroomschema uit figuur 1 aangevuld met de conclusies in dit hoofdstuk.

Figuur 2: Stroomschema compleet



5. Conclusies en aanbevelingen

De probleemstelling luidt:

In hoeverre kan het vrijgestelde inkomen van een (oud) medewerker van een volkenrechtelijke organisatie invloed uitoefenen op de hoogte van de inkomensafhankelijke heffingskortingen?

Het antwoord op deze vraag hangt af van bij welke volkenrechtelijke organisatie de medewerker in dienst is. Als verdragsrechtelijk is bepaald dat er een progressievoorbehoud voor de medewerker van toepassing is, telt het vrijgestelde inkomen mee voor het bepalen van het recht op heffingskortingen. Indien er geen progressievoorbehoud is opgenomen of er verdragsrechtelijk niks is bepaald ten opzichte van het progressievoorbehoud, dan telt het vrijgestelde inkomen niet mee voor het bepalen van het recht op heffingskortingen. In de jurisprudentie van het HvJ wordt beslist of een belastingregeling onderdeel van de tariefstructuur is of een belastingvoordeel. Deze jurisprudentie is ook van toepassing op andere volkenrechtelijke organisaties dan de EU met een absolute vrijstelling.

Deze conclusie is tot stand gekomen door eerst de heffingskortingen nader te onderzoeken.

Onderzocht is of zij onderdeel uitmaken van de tariefstructuur. Uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat de heffingskortingen worden beschouwd als onderdeel van de tariefstructuur. Met de heffingskortingen wordt echter ook beoogd bepaald gedrag te stimuleren en heffingskortingen zijn voor een selecte groep personen bestemd. Een goed voorbeeld hiervan is de IACK die alleen van toepassing is op de alleenstaande ouder of minstverdienende partner met kinderen die daarnaast ook nog aan een inkomenscriterium dient te voldoen. Hierdoor kan naar nationaal recht niet worden bepaald of de heffingskortingen een belastingvoordeel zijn of onderdeel van de tariefstructuur.

Ten tweede is het begrip volkenrechtelijke organisaties bestudeerd. Niet elke internationale organisatie is volkenrechtelijk. Medewerkers van volkenrechtelijke organisaties genieten vaak een vrijgesteld inkomen. Hierbij kan onderscheid gemaakt worden tussen verschillende types vrijgesteld inkomen. In sommige volkenrechtelijke verdragen is een absolute vrijstelling opgenomen, in sommige een vrijstelling met progressievoorbehoud en in andere verdragen is niks bepaald over het type vrijgesteld inkomen. Bij deze laatste categorie is ook sprake van een absolute vrijstelling op grond van het volkenrechtelijk gewoonterecht (internationaal gebruik). In artikel 12 Protocol nr. 7 staat een absolute vrijstelling. Het HvJ heeft de exclusieve bevoegdheid om te oordelen of een nationale bepaling in strijd is met artikel 12 Protocol nr. 7.

Als laatste is het arrest van 19 juli 2019 geanalyseerd en is hieruit een stappenplan afgeleid. Hier kunnen 4 stappen onderscheiden worden:

1. Eerst moet gekeken worden of het nationaal of internationaal recht van toepassing is. Indien het internationale recht van toepassing is, kan men verder met stap 2. Op alle organisaties in de bijlage bij deze scriptie is het internationale recht van toepassing, behalve op de HCNM.
2. Vervolgens moet gekeken worden of er een absolute vrijstelling aanwezig is of een progressievoorbehoud. Het Internationaal Strafhof, Eurocontrol en het Technisch Centrum voor Landbouwsamenwerking en Plattelandsontwikkeling hebben een progressievoorbehoud. De andere organisaties hebben een absolute vrijstelling.
3. Ten derde wordt bekeken op welk niveau de heffingskortingen getoetst moeten worden. Dit betreft het niveau van de individuele heffingskortingen.
4. Tot slot dienen de heffingskortingen geclassificeerd te worden als onderdeel van de tariefstructuur of als belastingvoordeel. Het arrest van 19 juli 2019 geeft weinig aanknopingspunten om dit te beoordelen. Daarom wordt dit aangevuld met aanknopingspunten uit het Europese recht. Bestudering van de arresten: Humblet/Belgische Staat, Tither/Commissioners of Inland Revenue, Vander Zwalmen en Massart, Bourges-Maunoury en Heintz en Pazdziej leiden tot de conclusie dat het meenemen van het vrijgesteld inkomen bij het bepalen van de hoogte van de arbeidskorting en de IACK in strijd is met artikel 12 Protocol nr. 7 indien internationaal recht en een absolute vrijstelling van toepassing zijn.

Literatuurlijst

Albregtse e.a. 2019

D.A. Albregtse e.a., *Cursus Belastingrecht, studenteneditie 2019-2020*, Deventer: Wolters Kluwer 2019.

Amerasinghe 2005

C.F. Amerasinghe, *Principles of the Institutional Law of International Organizations*, New York: Cambridge University Press 2005.

Arendonk, MBB 2020/7-8-24

H.P.A.M. van Arendonk, 'Toeslagen of negatieve inkomstenbelasting: what is in a name?', *MBB 2020/7-8-24*.

Berg, van der, e.a., 2016

H. Berg, van der, e.a., 'Medewerkers en zelfstandigen: overeenkomsten en verschillen tussen CBS-cijfers', *Sociaaleconomische trends 2016/01*, Den Haag: Centraal Bureau voor de Statistiek 2016.

Boer, de, BNB 1972/205

P. den Boer, annotatie bij HR 7 juni 1972, ECLI:NL:HR:1972:AY4398, *BNB 1972/205*.

Burgers, BNB 2003/29

I.J.J. Burgers, annotatie bij HR 27 september 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE:0466, *BNB 2003/29*.

Burgers, BNB 2011/153

I.J.J. Burgers, annotatie bij HR 4 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP2997, *BNB 2011/153*.

Caminada, Goudswaard & Knoef, WFR 2018/180

C.L.J. Caminada, K.P. Goudswaard & M.G. Knoef, 'Toenemende spreiding in de drukverdeling van inkomensheffingen', *WFR 2018/180*.

Caminada & Stevens, WFR 2017/50

K. Caminada & L. Stevens, 'Instrumenteel fiscaal beleid: oorzaak van complexiteit en scheefgroei', *WFR 2017/50*.

Douven, NLF 2019/1733

C. Douven, annotatie bij HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1221, *NLF 2019/1733*.

Eenhoorn, e.a., 2019

P.H. Eenhoorn e.a., *Wegwijs in de loonbelasting*, Den Haag: SDU 2019.

Fijen, NTFR 2019/988

J.C.L.M. Fijen, annotatie bij HR (A-G) 7 maart 2019, ECLI:NL:PHR:2019:216.

Fijen, NTFR 2019/1939

J.C.L.M. Fijen, annotatie bij HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1221, *NTFR* 2019/1939.

Francois, Nederlands tijdschrift voor internationaal recht 1958

J.P.A. François, 'Vrijdom van belastingen', *Nederlands tijdschrift voor internationaal recht*, Leiden: Sijthoff 1958.

Gorter, WFR 1972/305

W.S.A.N. Gorter, 'Schoolgeldheffing van EEG-functionarissen', *WFR* 1972/305.

Gradus, WFR 2019/58

R.H.J.M. Gradus, 'Heffings- en arbeidskortingen: weg van het instrumentalisme', *WFR* 2019/58.

Hemels, WFR 2019/249

S.J.C. Hemels, 'Gezin of individu: een Gordiaanse knoop in de IB – deel 1: Welvaartstheorie', *WFR* 2019/249.

Heuvel, van den, WFR 1961/1045

H. van den Heuvel, 'Een belangrijke beslissing van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen', *WFR* 1961/1045.

Hoeven, van den, V-N 2015/52.0

D. van den Hoeven, 'Uitvergroet: Column door Dick van den Hoeven', *V-N* 2015/52.0.

Hoogeveen 2020

M.J. Hoogeveen, *Cursus belastingrecht inkomstenbelasting; paragraaf IB.2.3.1.B*, 2020, Deventer: Wolters Kluwer 2020 (online publiek).

Kempen, van, 2008

M.L.M. van Kempen, *Cursus Belastingrecht Archief 2013/IB.8.2.3.B.b.(oud), paragraaf IB.8.2.3.B.b.(oud) Aanvullende combinatiekorting t/m 2008*, Deventer: Wolters Kluwer 2008 (online publiek).

Klootwijk, WFR 2001/178

Y.M. Klootwijk, 'Heffingskortingen in de wet inkomstenbelasting', *WFR* 2001/178.

Kramer, FED 2019/133

S.P.M. Kramer, annotatie bij HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1221, *FED* 2019/133.

Linden, van der, WFR 2020/23

A.T.H. van der Linden, 'Marginale druk: over het randje', *WFR* 2020/23.

Linden, van der, WFR 2020/34

A.T.H. van der Linden, 'Belastingdruk IB-ondernemer versus werknemer: algehele transparantie', *WFR* 2020/34.

Meussen, BNB 2019/154

G.T.K. Meussen, annotatie bij HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1221, *BNB* 2019/154.

Mobach 2000

H. Mobach e.a., *Cursus belastingdienst inkomstenbelasting, paragraaf IBt/m2000.5.0.3.A De basisaftrek en Bt/m2000.5.0.3.B De bovenbasisaftrek*, Deventer: Wolters Kluwer 2000 (online publiek).

Molenaar, WFR 2019/2012

D. Molenaar, 'Eerlijke belastingtarieven', *WFR* 2019/2012.

Muller 1995

A.S. Muller, *International organizations and their host states: aspects of their legal relationship*, The Hague: Kluwer Law International 1995.

***Naar een robuust belastingstelsel* 1998**

Naar een robuust belastingstelsel (SER-advies 98/07 van 17 april 1998 aan de Minister en Staatssecretaris van Financiën), Den Haag: SER 1998 (online publiek).

Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2002/49.14

Redactie Vakstudie Nieuws, annotatie bij HR 27 september 2002, ECLI:NL:HR:2002:AE0466, *V-N* 2002/49.14.

Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2011/9.8

Redactie Vakstudie Nieuws, annotatie bij HR 4 februari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BN3539, *V-N* 2011/9.8.

Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2019/19.5

Redactie Vakstudie Nieuws, annotatie bij HR (A-G) 7 maart 2019, ECLI:NL:PHR:2019:216, *V-N* 2019/19.5.

Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2019/35.6

Redactie Vakstudie Nieuws, annotatie bij HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1221, *V-N* 2019/35.6.

Sands e.a. 2009

P. Sands e.a., *Bowett's Law of International Institutions*, London: Sweet & Maxwell 2009.

Stevens & Werger, WFR 2015/840

L.G.M. Stevens & F.M. Werger, 'Belastinghervorming door lastenverlichting op arbeid', *WFR* 2015/840.

Teunissen, WFR 2010/674

J.M.H.F. Teunissen, 'Vrijheid, gelijkheid en belastingen. Afschaffing overdraagbare heffingskorting kan toets aan mensenrechten niet doorstaan', *WFR* 2010/674.

Vording, WFR 2015/1138

H. Vording, 'Fiscale beleidsnotities 2016', *WFR* 2015/1138.

Vries, de, 1999

A.E.M. de Vries, 'Belastingheffing bij internationale ambtenaren vanuit Nederlands perspectief', *Fisikaal* 1999/1, blz. 9–17, 19–33.

Waterval Trouw 24 april 2016

D. Waterval, 'Amsterdam maakt zich klaar voor het zwaarbevochten medicijnagentschap', *Trouw* 24 april 2016.

Wijtvliet, WFR 2021/58

L.W.D. Wijtvliet, 'Het draagkrachtbeginsel en andere verdelingsbeginselen: gedachten over hun invulling, rol en betekenis voor belastingheffing', *WFR* 2021/58.

Wilms e.a. 2018

P. Wilms e.a., *Nederland als gastland voor internationale organisaties* (Onderzoek in opdracht van de Directie Internationaal Onderzoek en Beleidsevaluatie van het ministerie van Buitenlandse zaken), bijlage bij *Kamerstukken II 2017/18*, 30178, 6.

Jurisprudentielijst

Hof van Justitie

HvJ EU 16 december 1960, C-6/60, ECLI:EU:C:1960:48 (Humblet/Belgische Staat).

HvJ EU 22 maart 1990, C-333/88, ECLI:EU:C:1990:131 (Tither/Commissioners of Inland Revenue).

HvJ EU 14 oktober 1999, C-229/98, ECLI:EU:C:1999:501 (Vander Zwalmen en Massart).

HvJ EU 5 juli 2012, C-558/10, ECLI:EU:C:2012:418 (Bourges-Maunoury en Heintz).

HvJ EU 21 mei 2015, C-349/14, ECLI:EU:C:2015:338 (Pazdziej).

HR

HR 7 juni 1972, ECLI:NL:HR:1972:AY4398

HR 20 april 1977, ECLI:NL:HR:1977:AX3561

HR 2 maart 1983, ECLI:NL:HR:1983:AW8969

HR 27 april 1988, ECLI:NL:HR:1988:ZC3815

HR 21 december 1994, ECLI:NL:HR:1994:AA2997

HR 15 december 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA4206

HR 6 december 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA8849

HR 27 september 2002, ECLI:NL:HR:2002:AEO466

HR 10 januari 2014, ECLI:NL:HR:2014:1

HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1221.

Conclusies A-G:

Concl. A-G M. Lagrange, ECLI:EU:C:1960:40, bij HvJ EU 16 december 1960.

Concl. A-G F.G. Jacobs, ECLI:EU:C:1990:62, bij HvJ EU 22 maart 1990.

Concl. A-G D.Ruiz-Jarabo Colomer, ECLI:EU:C:1999:175, bij HvJ EU 14 oktober 1999.

Concl. A-G Wattel, ECLI:NL:PHR:2002:AE0466, bij HR 27 september 2002

Concl. A-G P. Cruz Villalón, ECLI:EU:C:2012:91, bij HvJ EU 5 juli 2012.

Concl. A-G Niessen, ECLI:NL:PHR:2019:216, bij HR 19 juli 2019

Concl. A-G Wattel, ECLI:NL:PHR:2019:1030, bij HR 13 maart 2020.

Gerechtshof

Hof Arnhem-Leeuwarden 21 januari 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:465

Bijlage 1; lijst organisaties

Organisaties die niet worden betrokken in de thesis

Organisatie	Reden
Internationaal Tribunaal van voormalig Joegoslavië ¹⁵⁴	De organisatie heeft zijn doel vervuld en de deuren gesloten. Het personeel dat zich bezig houdt met de afrondende activiteiten valt onder het internationaal restmechanisme voor straftribunalen.
Haagse Conferentie voor Internationaal Privaatrecht ¹⁵⁵	In het verdrag is geen privilege opgenomen die de medewerkers recht geeft op vrijgesteld inkomen.
OPCW-UN Joint Investigative Mechanism ¹⁵⁶	Verdrag is beëindigd.
European Air Transport Command ¹⁵⁷	Verdrag moet nog gesloten worden, er zijn nog geen privileges bekend.
Nederlandse Taalunie ¹⁵⁸	In het verdrag is geen privilege opgenomen die de medewerkers recht geeft op vrijgesteld inkomen.
African Management Services Company ¹⁵⁹	Verdrag is buiten werking getreden omdat de organisatie Nederland heeft verlaten.
NATO Allied Joint Force Command Brunssum (JFC Brunssum)	Betreft een NATO-organisatie.
NATO Airborne Early Warning & Control (NAEW&C) Programme Management Agency (NAPMA)	Betreft een NATO-organisatie.
NATO Communications and Information Agency	Betreft een NATO-organisatie.

EU-organisaties

Organisatie	Vrijgesteld inkomen?	Absolute vrijstelling of progressievoorbehoud?
Europese Commissie, Joint Research Centre Petten ¹⁶⁰	Ja	Absolute vrijstelling

¹⁵⁴ Stb. 2015, 477; *Kamerstukken II* 2015/16, 34205.

¹⁵⁵ Volgens het zetelverdrag of de voorafgaande briefwisselingen genieten medewerkers geen inkomen vrijgesteld van nationale belastingheffing (Notawisseling houdende een verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Haagse Conferentie voor Internationaal Privaatrecht betreffende privileges en immunititeiten van het personeel van de Haagse Conferentie en hun gezinsleden).

¹⁵⁶ Verdrag is beëindigd per 1 januari 2018, *trb* 2017, 203.

¹⁵⁷ Moet nog opgericht worden. Nog geen privileges bekend (zie overzicht van ontwerpverdragen peildatum 1-1-2020. Digitaal te raadplegen op

https://www.eerstekamer.nl/bijlage/20200122/overzicht_van_ontwerp_verdragen_2/document3/f=/vl5id9leemxv.pdf

¹⁵⁸ Protocol tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk België inzake voorrechten en immunititeiten van de Nederlandse Taalunie, 's-Gravenhage, 13-07-1990; Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk België inzake de Nederlandse Taalunie, Brussel, 09-09-1980.

¹⁵⁹ *Trb*. 2019, 20.

¹⁶⁰ Protocol nr. 7 is van overeenkomstige toepassing, zo blijkt uit de aanhef. Artikel 12 bepaalt dat het inkomen is vrijgesteld van nationale belastingen.

Europese Investeringsbank ¹⁶¹	Ja	Absolute vrijstelling
Europese Commissie, Vertegenwoordiging in Nederland ¹⁶²	Ja	Absolute vrijstelling
Europees Parlement, Informatiebureau in Nederland ¹⁶³	Ja	Absolute vrijstelling
Europese Politiedienst ¹⁶⁴	Ja	Absolute vrijstelling
Eurojust ¹⁶⁵	Ja	Absolute vrijstelling
Galileo Reference Centre ¹⁶⁶	Ja	Absolute vrijstelling
European Medicine Agency ¹⁶⁷	Ja	Absolute vrijstelling

Organisaties met tegenstrijdigheden in verdragen omtrent de vraag of er een progressievoorbehoud aanwezig is

Organisatie	Vrijgesteld inkomen?	Absolute vrijstelling of progressievoorbehoud?
Europees Octrooibureau ¹⁶⁸	Ja	Progressievoorbehoud volgens oprichtingsverdrag. Absolute vrijstelling volgens het zetelverdrag.
Europees Ruimte Agentschap/Europees Centrum voor Ruimtevaarttechniek ¹⁶⁹	Ja	Progressievoorbehoud volgens oprichtingsverdrag. Absolute vrijstelling volgens zetelverdrag. Verder is het besluit inzake de

¹⁶¹ Artikel 21, Protocol nr. 7 bepaalt dat het Protocol ook van toepassing is op de Europese Investeringsbank. Artikel 12 bepaalt dat het inkomen is vrijgesteld van nationale belastingen.

¹⁶² Artikel 13 VEU bepaalt dat de Europese Commissie een instelling is van de EU. Artikel 12 Protocol nr. 7 bepaalt dat het inkomen is vrijgesteld van nationale belastingen.

¹⁶³ Artikel 13 VEU bepaalt dat het Europees Parlement een instelling is van de EU. Artikel 12 Protocol nr. 7 bepaalt dat het inkomen is vrijgesteld van nationale belastingen.

¹⁶⁴ Artikel 51 Besluit van de Raad van 6 april 2009 tot oprichting van de Europese Politiedienst (2009/371/JBZ) bepaalt dat Protocol nr. 7 van overeenkomstige toepassing is. Artikel 12 van dit Protocol bepaalt dat het inkomen is vrijgesteld van nationale belastingen. In het zetelverdrag is geen begunstigende clausule opgenomen (Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Europese Politiedienst (Europol) betreffende de zetel van Europol, 's-Gravenhage, 15-10-1998).

¹⁶⁵ Artikel 70 Verordening (EU) 2018/1727 van het Europees Parlement en de Raad van 14 november 2018 betreffende het Agentschap van de EU voor justitiële samenwerking in strafzaken (Eurojust), en tot vervanging en intrekking van Besluit 2002/187/JBZ van de Raad bepaalt dat Protocol nr. 7 van overeenkomstige toepassing is. Artikel 12 van dit Protocol bepaalt dat het inkomen is vrijgesteld van nationale belastingen. In het zetelverdrag is geen begunstigende clausule opgenomen (Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en Eurojust, 's-Gravenhage, 15-03-2006).

¹⁶⁶ Artikel 7 Verdrag betreffende de vestiging van het Galileo-referentiecentrum tussen het Koninkrijk der Nederlanden, de Europese Commissie en het Europese GNSS-Agentschap, 's-Gravenhage, 30-05-2016 (het zetelverdrag) bepaalt dat Protocol nr. 7 van overeenkomstige toepassing is. Artikel 12 van dit Protocol bepaalt dat het inkomen is vrijgesteld van nationale belastingen. Artikel 14 van het zetelverdrag bepaalt ook dat het inkomen vrijgesteld is van nationale belastingheffing. In het zetelverdrag is geen begunstigende clausule opgenomen

¹⁶⁷ Artikel 74 Verordening (EG) nr. 726/2004 van het Europees Parlement en de Raad van 31 maart 2004 tot vaststelling van communautaire procedures voor het verlenen van vergunningen en het toezicht op geneesmiddelen voor menselijk en diergeneeskundig gebruik en tot oprichting van een Europees Geneesmiddelenbureau bepaalt dat Protocol nr. 7 van toepassing is op de EMA. Artikel 12 van Protocol nr. 7 bepaalt dat het inkomen van een medewerker vrijgesteld is van nationale belastingheffing. In het zetelverdrag is geen begunstigende clausule opgenomen (Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Europees Geneesmiddelenbureau betreffende de vestiging van het Europees Geneesmiddelenbureau, 's-Gravenhage, 01-06-2018).

¹⁶⁸ Art. 12 en 21 Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Europese Octrooiorganisatie betreffende het onderdeel van het Europees Octrooibureau in 's-Gravenhage, inclusief Afzonderlijke overeenkomst (zetelverdrag) en art. 16 Protocol inzake voorrechten en immuniteiten van de Europese Octrooiorganisatie bij Verdrag inzake de verlening van Europese octrooien (oprichtingsverdrag).

¹⁶⁹ Art. XVIII Bijlage 1; voorrechten en immuniteiten bij Verdrag tot oprichting van een Europees Ruimte-Agentschap; art. 22 en 24 Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Europees Ruimte Agentschap inzake het Europees Centrum voor onderzoek en technologie-ontwikkeling op ruimtevaartgebied, 's-Gravenhage, 21 februari 2008; Besluit Staatssecretaris van Financiën, nr. IFZ89/1663, Personeelsleden van Estec.

		Personeelsleden van Estec ook nog steeds in werking. Hierin staat een progressievoorbehoud opgenomen.
--	--	---

Organisaties met absolute vrijstelling

Organisatie	Vrijgesteld inkomen	Absolute vrijstelling of progressievoorbehoud?
Iran-United States Claims Tribunal ¹⁷⁰	Ja	Absolute vrijstelling
Internationale Organisatie voor Migratie ¹⁷¹	Ja	Absolute vrijstelling
Hoge Commissaris inzake Nationale Minderheden ¹⁷²	Ja	Absolute vrijstelling
Organisatie voor het Verbod op Chemische Wapens ¹⁷³	Ja	Absolute vrijstelling

Organisaties met progressievoorbehoud

Organisatie	Vrijgesteld inkomen	Absolute vrijstelling of progressievoorbehoud?
Internationaal Strafhof ¹⁷⁴	Ja	Progressievoorbehoud
EUROCONTROL ¹⁷⁵	Ja	Progressievoorbehoud
Technisch Centrum voor Landbouwsamenwerking en Plattelandsontwikkeling ¹⁷⁶	Ja	Progressievoorbehoud

Organisaties waar in de verdragen geen expliciet standpunt ingenomen wordt omtrent het progressievoorbehoud

Organisatie	Vrijgesteld inkomen?	Absolute vrijstelling of progressievoorbehoud?

¹⁷⁰ Paragraaf 3.1 en 3.2 Iran-United States Claims Tribunal (Infob. 1998, 0). De organisatie is opgericht bij verdrag: DECLARATION OF THE GOVERNMENT OF THE DEMOCRATIC AND POPULAR REPUBLIC OF ALGERIA CONCERNING THE SETTLEMENT OF CLAIMS BY THE GOVERNMENT OF THE UNITED STATES OF AMERICA AND THE GOVERNMENT OF THE ISLAMIC REPUBLIC OF IRAN (Claims Settlement Declaration), 19 January 1981.

¹⁷¹ Artikel 10 Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Internationale Organisatie voor Migratie inzake de juridische status, de privileges en immuniteiten van de Organisatie en haar medewerkers in Nederland, 's-Gravenhage, 28-03-2012 bepaalt dat personeel een inkomen geniet dat vrijgesteld is van nationale belastingheffing. De organisatie is opgericht met het Statuut van de Internationale Organisatie voor Migratie, Venetië, 19-10-1953.

¹⁷² Art. 10 en 16 Wet HCNM.

¹⁷³ Art. 18 Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Organisatie voor het Verbod van Chemische Wapens (OVCW) betreffende de zetel van de OVCW, 's-Gravenhage, 22-05-1997; paragraaf 3 Afzonderlijke Regeling met betrekking tot het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Organisatie voor het Verbod van Chemische Wapens betreffende de zetel van de OVCW. De organisatie is opgericht door het Verdrag tot verbod van de ontwikkeling, de produktie, de aanleg van voorraden en het gebruik van chemische wapens en inzake de vernietiging van deze wapens, Genève, 03-09-1992.

¹⁷⁴ Artikel 16, lid 1, sub d Zetelverdrag tussen het Internationaal Strafhof en het Gastland, 's Gravenhage, 7 juni 2007 (trb. 2007, 125). De organisatie is opgericht door het Statuut van Rome inzake het Internationaal Strafhof, Rome, 17-07-1998.

¹⁷⁵ Art. 3 Additioneel Protocol bij het Internationale Verdrag tot samenwerking in het belang van de veiligheid van de luchtvaart "EUROCONTROL", Brussel, 06-07-1970. De organisatie is opgericht door: Internationaal Verdrag tot samenwerking in het belang van de veiligheid van de luchtvaart "EUROCONTROL", Brussel, 13-12-1960.

¹⁷⁶ Opgericht door art. 88 Second ACP-EEC Convention, signed at Lomé on 31 October 1979; art. 14 Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Technisch Centrum voor landbouwsamenwerking en plattelandsontwikkeling, 's-Gravenhage, 07-08-1984

Permanent hof voor arbitrage ¹⁷⁷	Ja	?
Internationaal gerechtshof ¹⁷⁸	Ja	?
Speciaal Tribunaal voor Libanon ¹⁷⁹	Ja	?
Internationaal restmechanisme voor straftribunalen ¹⁸⁰	Ja	?
Kosovo-Rechtbank ¹⁸¹	Ja	?
Common Fund for Commodities ¹⁸²	Ja	?
International Development Law Organization ¹⁸³	Ja	?
International Institute for Democracy and Electoral Assistance ¹⁸⁴	Ja	?
Benelux-Bureau voor de Intellectuele Eigendom ¹⁸⁵	Ja	?
Internationale Commissie voor Vermiste Personen ¹⁸⁶	Ja	?
Hoge Commissariaat voor Vluchtelingen ¹⁸⁷	Ja	?
United Nations University - Maastricht Economic and Social Research Institute on Innovation and Technology ¹⁸⁸	Ja	?
UN OCHA Humanitarian Data Centre ¹⁸⁹	Ja	?

¹⁷⁷ Artikel 10, lid 2, sub a Verdrag inzake de zetel van het Permanente Hof van Arbitrage, 's Gravenhage, 30 maart 1999 (trb. 1999, 68). De organisatie is opgericht door het Verdrag voor de vreedzame beslechting van internationale geschillen, 's-Gravenhage, 29-07-1899.

¹⁷⁸ Artikel V, section 18 Verdrag nopens de voorrechten en immuniteiten van de Verenigde Naties, Londen, 13 februari 1946 (stb. 1948, I 224) in combinatie met artikel 1 Statuut van het internationaal Gerechtshof, San Fransisco, 26 juni 1945 (stb. 1946, F 321).

¹⁷⁹ Artikel 18, lid 1, sub d Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Verenigde Naties betreffende de Zetel van het Speciaal Tribunaal voor Libanon, New York, 21 december 2007

¹⁸⁰ Artikel 17, lid 1, sub f Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Verenigde Naties betreffende de zetel van het Internationaal Restmechanisme voor Straftribunalen, New York, 23 februari 2015 (trb. 2015, 59).

¹⁸¹ Artikel 20, lid 1, sub d Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Kosovo betreffende de vestiging van de Kosovo Relocated Specialist Judicial Institution in Nederland (trb. 2016, 75).

¹⁸² Art. 17 Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Gemeenschappelijk Fonds voor Grondstoffen betreffende de zetel van het Fonds, 's-Gravenhage, 19-12-1991. De organisatie is opgericht door de Overeenkomst tot instelling van het Gemeenschappelijk Fonds voor Grondstoffen, Genève, 27-06-1980.

¹⁸³ Art. 15 Gastlandverdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Internationale Organisatie voor Ontwikkelingsrecht, 's-Gravenhage, 19-12-2013. De organisatie is opgericht door de Overeenkomst betreffende de Internationale Organisatie voor het Recht inzake Ontwikkeling, Rome, 05-02-1988.

¹⁸⁴ Art. 15 Gastlandverdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Internationaal Instituut voor Democratie en Verkiezingsondersteuning inzake de immuniteit en privileges van het Internationaal Instituut voor Democratie en Verkiezingsondersteuning en zijn functionarissen, 's-Gravenhage, 27-08-2012. De organisatie is opgericht door het Verdrag tot oprichting van het Internationaal Instituut voor democratie en verkiezingsondersteuning, Stockholm, 27-02-1995.

¹⁸⁵ Art. 12 en 23 Zetelovereenkomst voor de Benelux-Organisatie voor de Intellectuele Eigendom (merken en tekeningen of modellen), 's-Gravenhage, 10-10-2007. De organisatie is opgericht door het Benelux-verdrag inzake de intellectuele eigendom (merken en tekeningen of modellen), 's-Gravenhage, 25-02-2005.

¹⁸⁶ Art. 16 Gastlandverdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Internationale Commissie voor Vermiste Personen, 's-Gravenhage, 05-10-2015. De organisatie is opgericht door het Verdrag over de status en werkzaamheden van de Internationale Commissie voor Vermiste Personen, Brussel, 15-12-2014.

¹⁸⁷ Paragraaf 18 Verdrag nopens de voorrechten en immuniteiten van de Verenigde Naties, Londen, 13-02-1946.

¹⁸⁸ Paragraaf 18 Verdrag nopens de voorrechten en immuniteiten van de Verenigde Naties, Londen, 13-02-1946.

¹⁸⁹ Paragraaf 18 Verdrag nopens de voorrechten en immuniteiten van de Verenigde Naties, Londen, 13-02-1946.

UNICRI Centre for Artificial Intelligence and Robotics ¹⁹⁰	Ja	?
Restmechanisme voor het speciaal Hof voor Sierra Leona ¹⁹¹	Ja	?

¹⁹⁰ Paragraaf 18 Verdrag nopens de voorrechten en immuniteiten van de Verenigde Naties, Londen, 13-02-1946.

¹⁹¹ In artikel 3 Notawisseling houdende een Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Restmechanisme voor het Speciaal Hof voor Sierra Leone betreffende de zetel van het Restmechanisme voor het Speciaal Hof voor Sierra Leone, s'-Gravenhage, 19 december 2013 (zetelverdrag Sierra Leone), wordt verwezen naar het zetelverdrag van het Tribunaal. In artikel 1 van het zetelverdrag Sierra Leone wordt uitgelegd dat het zetelverdrag van het Tribunaal het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Verenigde Naties betreffende de zetel van het Internationale Tribunaal (het Joegoslavië Tribunaal) betekent, dat is bijgevoegd in de bijlage. Dit verdrag is vervallen en wordt dus niet meer aangevuld. Het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Verenigde Naties betreffende de zetel van het Internationaal Tribunaal voor de vervolging van personen verantwoordelijk voor ernstige schendingen van het internationaal humanitair recht op het grondgebied van het voormalig Joegoslavië sedert 1991, New York, 29 juli 1994, zoals dat bestond ten tijde van het aangaan van het zetelverdrag Sierra Leone, bepaalt in art. XV dat 'officials' een vrijgesteld inkomen genieten. Dit betekent dat medewerkers van het restmechanisme voor het speciaal hof voor Sierra Leone een vrijgesteld inkomen genieten.

Bijlage 2; begrippen en afkortingenlijst

Absolute vrijstelling	Een verbod voor elke invloed van het vrijgesteld inkomen op de belastingheffing over overig inkomen.
EMA	European Medicines Agency (Europees Geneesmiddelen Bureau)
EOB	Europees Octrooibureau
ESA-ESTEC	Europees Ruimte Agentschap/Europees Centrum voor Ruimtevaarttechniek
EU	Europese Unie
Belastingvoordeel	Een tegemoetkoming, niet zijnde een onderdeel van de tariefstructuur, om te vermijden dat de belastingplichtige zwaarder wordt belast.
HCNM	Hoge Commissaris inzake Nationale Minderheden
Heffingskortingen	De inkomensafhankelijke heffingskortingen: arbeidskorting en inkomensafhankelijke combinatiekorting
Het arrest van 19 juli 2019	Het arrest van de HR van 19 juli 2019 ¹⁹²
HR	Hoge Raad
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
IACK	Inkomensafhankelijke combinatiekorting
KRSJI	Kosovo Relocated Specialist Judicial Institution
MvT IB 2001	Memorie van Toelichting van de Wet IB 2001
NATO	Noord Atlantische Verdragsorganisatie
Oprichtingsverdrag	Het internationale multilaterale verdrag waarmee de organisatie is opgericht
OVSE	Organisatie voor Veiligheid en Samenwerking in Europa
Progressievoorbehoud	Met een progressievoorbehoud wordt bedoeld dat het vrijgesteld inkomen meetelt om het belastingtarief van ander inkomen te bepalen.
Protocol nr. 7	Protocol (nr. 7 bij het VWEU) betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Unie
Tariefstructuur	Onderdelen van de structuur die samen het effectieve inkomstenbelastingtarief bepalen dat, ongeacht haar aard of de wijze waarop zij wordt geheven, tot gevolg heeft dat belastingplichtigen direct of indirect worden belast over een inkomensbestanddeel, ook

¹⁹² HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1221.

	al wordt de betrokken belasting niet naar rato van het inkomensbestanddeel berekend.
Uitv.Reg. AWR	Uitvoeringsregeling van de Algemene wet inzake rijksbelastingen
VN	Verenigde Naties
Volkenrechtelijke organisatie	Publiekrechtelijke internationale organisatie
Vrijgesteld inkomen	inkomen van een organisatie waarop het internationaal recht van toepassing is en dat is vrijgesteld van nationale belastingen op grond van diplomatieke privileges in een internationaal bilateraal of multilateraal verdrag of een unilaterale regeling
Wet IB 1964	Wet op de inkomstenbelasting 1964
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
Zeteland	Het land waar de volkenrechtelijke organisatie is gevestigd
Zetelverdrag	Het bilaterale verdrag tussen de volkenrechtelijke organisatie en Nederland