



Datum van
inontvangstneming : 15/05/2025

Zaak C-223/25

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

24 maart 2025

Verwijzende rechter:

Finanzgericht Köln (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

20 februari 2025

Verzoekende partijen:

BT

CY

Verwerende partij:

Finanzamt Siegburg

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Procedure in eerste aanleg bij het Finanzgericht Köln (belastingrechter in eerste aanleg, Keulen, Duitsland), in het kader waarvan verzoekers in Duitsland aanspraak maken op de fiscale aftrekbaarheid van kosten voor diensten die in hun woning in Zwitserland zijn verricht

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Uitlegging van de artikelen 1, 2, 7 en 15 van de Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen (uitlegging van het Unierecht krachtens artikel 267, eerste alinea, VWEU)

Prejudiciële vraag

Moeten de artikelen 1, 2, 7 en 15 van de Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen, gelezen in samenhang met artikel 9, lid 2, van bijlage I bij deze overeenkomst, aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling van een lidstaat inzake de toekenning van een belastingverlaging in het kader van de inkomstenbelasting voor in een huishouden verrichte of uitgeoefende diensten en ambachtelijke diensten, volgens welke de belastingverlaging enkel wordt toegekend indien de diensten waarvoor de verlaging geldt, in een huishouden worden verricht of uitgeoefend dat zich in de Europese Unie of de Europese Economische Ruimte bevindt, waardoor werknemers uit Zwitserland die in de lidstaat werken, geen recht op die verlaging hebben wanneer de diensten in hun huishouden in Zwitserland worden verricht?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen, zoals gewijzigd op 21 juni 1999 (PB 2002, L 114, blz. 6) (hierna: „OVP”), met name de artikelen 1, 2, 7, 13, 15, 16 en 21, bijlage I: de artikelen 3, 6 en 9

Aangevoerde nationale bepalingen

Einkommensteuergesetz (wet op de inkomstenbelastingen; hierna: „EStG”), zoals gepubliceerd op 8 oktober 2009, laatstelijk gewijzigd bij de artikelen 1 tot en met 3 van de wet van 11 december 2018

§ 1 EStG: Belastingplicht

(1) Natuurlijke personen die hun woonplaats of gewone verblijfplaats op het nationale grondgebied hebben, zijn onbeperkt belastingplichtig voor de inkomstenbelasting. [...]

(4) Natuurlijke personen die noch hun woonplaats noch hun gewone verblijfplaats in Duitsland hebben zijn onder voorbehoud van de leden 2 en 3 en van § 1a, beperkt inkomstenbelastingplichtig wanneer zij binnenlandse inkomsten in de zin van § 49 EStG hebben.

§ 1a EStG: Belastingplicht voor familieleden uit de EU en de EER

(1) Voor onderdanen van een lidstaat van de Europese Unie of van een staat waarop de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van toepassing is, die overeenkomstig § 1, lid 1, als onbeperkt belastingplichtig voor

de inkomstenbelasting moeten worden behandeld [...], geldt bij de toepassing van [...] § 26, lid 1, eerste volzin, het volgende:

1. [...]

Voorwaarde hiervoor is dat:

a) de begunstigde zijn woonplaats of gewone verblijfplaats heeft op het grondgebied van een andere lidstaat van de Europese Unie of van een staat waarop de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van toepassing is en

[...]

2. de niet duurzaam gescheiden echtgenoot die zijn woonplaats of gewone verblijfplaats niet op het nationale grondgebied heeft, op verzoek voor de toepassing van § 26, lid 1, eerste volzin, als onbeperkt belastingplichtig wordt behandeld. Punt 1, tweede volzin, is van overeenkomstige toepassing.

[...]

§ 2 EStG: Reikwijdte van de belasting, definities

(1) Aan de inkomstenbelasting zijn onderworpen:

[...]

3. inkomsten uit een zelfstandige beroepsactiviteit;
4. inkomsten uit arbeid in loondienst;
5. inkomsten uit vermogen;
6. inkomsten uit verhuur en verpachting;
7. overige inkomsten als bedoeld in § 22,

die de belastingplichtige verkrijgt tijdens zijn onbeperkte inkomstenbelastingplicht of als binnenlands inkomen tijdens zijn beperkte inkomstenbelastingplicht.

§ 26 EStG: Belastingheffing bij echtgenoten

(1) Echtgenoten kunnen kiezen tussen een individuele aanslag (§ 26a) en een gezamenlijke aanslag (§ 26b), indien

1. beiden in de zin van § 1, lid 1 of lid 2, of § 1a onbeperkt belastingplichtig voor de inkomstenbelasting zijn;

2. zij niet duurzaam gescheiden leven, en
3. zij aan het begin van de aanslagperiode of gedurende de aanslagperiode voldoen aan de in de punten 1 en 2 genoemde voorwaarden. [...]

(2) De echtgenoten ontvangen een individuele aanslag, indien een van de echtgenoten voor een individuele aanslag kiest. De echtgenoten ontvangen een gezamenlijke aanslag, indien beide echtgenoten voor een gezamenlijke aanslag kiezen. De keuze wordt gemaakt voor het betreffende aanslagjaar door dit in de belastingaangifte aan te geven. [...]

§ 35a EStG: Belastingaftrek voor uitgaven voor arbeidsverhoudingen in particuliere huishoudens, huishoudelijke diensten en ambachtelijke diensten

(1) Voor arbeidsverhoudingen in particuliere huishoudens die dienstbetrekkingen van geringe omvang in de zin van § 8a van boek IV van het Sozialgesetzbuch (wetboek sociale zekerheid) vormen, wordt de inkomstenbelasting, na aftrek van de overige belastingverlagingen, op verzoek met 20 %, maar maximaal 510 EUR, van de uitgaven van de belastingplichtige verminderd.

(2) Voor andere dan de in lid 1 genoemde arbeidsverhoudingen in particuliere huishoudens of voor huishoudelijke diensten die geen diensten als bedoeld in lid 3 zijn, wordt de inkomstenbelasting, na aftrek van de overige belastingverlagingen, op verzoek met 20 %, maar maximaal 4 000 EUR, van de uitgaven van de belastingplichtige verminderd. [...]

(3) Indien gebruik wordt gemaakt van ambachtelijke diensten in verband met renovatie-, instandhoudings- en moderniseringswerkzaamheden, wordt de inkomstenbelasting, na aftrek van de overige belastingverlagingen, op verzoek met 20 % van de uitgaven van de belastingplichtige, maar maximaal 1 200 EUR verminderd.

(4) De belastingverlaging overeenkomstig lid 1 tot en met 3 kan alleen worden aangevraagd, indien de arbeidsverhouding, de dienst of de ambachtelijke dienst in een huishouden van de belastingplichtige [...] wordt uitgeoefend of verricht dat zich in de Europese Unie of de Europese Economische Ruimte bevindt. [...]

§ 50d, lid 8 EStG: Bijzonderheden in het geval van overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting en § 43b en § 50 g

(8) Indien de inkomsten van een onbeperkt belastingplichtige uit arbeid in loondienst (§ 19) op grond van een verdrag ter vermindering van dubbele belasting niet onder de maatstaf van heffing voor de Duitse belasting vallen, wordt de vrijstelling bij de aanslag, ongeacht de overeenkomst, alleen verleend, indien de belastingplichtige kan aantonen dat de staat die krachtens de overeenkomst belasting mag heffen, van het recht op belastingheffing afstand heeft gedaan of dat

de in deze staat over de inkomsten geheven belasting is betaald. Indien dit bewijs pas wordt geleverd, nadat de inkomsten in een aanslag inkomstenbelasting zijn opgenomen, moet de belastingaanslag dienovereenkomstig worden gewijzigd. § 175, lid 1, tweede volzin, van de Abgabenordnung (belastingwetboek) is van overeenkomstige toepassing. [...]

Abgabenordnung (belastingwetboek; hierna: „AO”)

§ 8 AO: Verblijf

Een persoon heeft zijn woonplaats daar waar hij een woning heeft in omstandigheden waaruit kan worden afgeleid dat hij deze zal behouden en gebruiken.

§ 9 AO: Gewone verblijfplaats

Een persoon heeft zijn gewone verblijfplaats daar waar hij verblijft in omstandigheden waaruit blijkt dat hij niet slechts tijdelijk op die plaats of in dat gebied verwijlt. Binnen de werkingssfeer van deze wet wordt, steeds en vanaf het begin, als gewone verblijfplaats beschouwd een ononderbroken verblijf van meer dan zes maanden; korte onderbrekingen worden buiten beschouwing gelaten. [...]

§ 164 AO: Vaststelling van belasting onder voorbehoud van een controle achteraf

(1) Belastingen kunnen in het algemeen of in individuele gevallen, zolang het belastingdossier niet volledig is onderzocht, onder voorbehoud van een controle achteraf worden vastgesteld, zonder dat voor dit voorbehoud een motivering is vereist. [...]

Brief van het Bundesministerium der Finanzen (federaal ministerie van Financiën, Duitsland) van 16 september 2013 naar aanleiding van het arrest van 28 februari 2013 (C-425/11, ████████ EU:C:2013:121) over de toepassing van § 1a, lid 1, EStG met betrekking tot de OVP:

§ 1a, lid 1, EStG is eveneens van toepassing op onderdanen van een lidstaat van de Europese Unie of van een staat waarop de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van toepassing is, indien ook aan de overige voorwaarden is voldaan:

- de ontvanger van de diensten in de zin van de punten 1 en 1a;
- de persoon die in de zin van punt 1b recht op compensatie heeft, of
- de echtgenoot/partner in de zin van punt 2

zijn/haar woonplaats of gewone verblijfplaats in Zwitserland heeft.

Dit geldt voor alle zaken die nog niet definitief zijn.

Verdrag ter vermijding van dubbele belasting tussen Duitsland en Zwitserland (hierna: „verdrag tussen Zwitserland en Duitsland”)

Artikel 4 Inwoner

(1) In de zin van dit verdrag wordt onder „inwoner van een overeenkomstsluitende staat” verstaan elke persoon die volgens de wetgeving van deze staat onbeperkt belastingplichtig in die staat is.

[...]

Artikel 15 Inkomsten uit arbeid in loondienst

(1) Onder voorbehoud van de bepalingen van de artikelen 15a tot en met 19 worden de door een inwoner van een overeenkomstsluitende staat uit een dienstbetrekking verkregen salarissen en soortgelijke vergoedingen enkel in deze staat belast, tenzij de werkzaamheden zijn verricht in de andere overeenkomstsluitende staat. Indien de dienstbetrekking in deze laatste staat wordt uitgeoefend, worden de daaruit verkregen vergoedingen in die staat belast.

[...]

Korte uiteenzetting van de feiten en van de procedure

- 1 De gehuwde verzoekers hebben elk de Duitse en Zwitserse nationaliteit en wonen in Zwitserland in een huis waarvan zij eigenaar zijn. Ook woonde alleen verzoeker sinds 2015 in een woning in Duitsland, omdat hij voor een bedrijf in Duitsland in loondienst werkte. In 2019, het jaar dat in casu aan de orde is, heeft verzoeker door de week bij zijn werkgever in Duitsland gewerkt en in Duitsland gewoond. Verzoeker is in het weekend en soms op vrijdag steeds naar Zwitserland teruggekeerd. In 2019 hebben verzoekers meerdere Zwitserse ambachtslieden en een hoveniersbedrijf uit Zwitserland opdracht gegeven om werkzaamheden in hun huis in Zwitserland uit te voeren. Het verwerende Finanzamt beschikt over de facturen en de betalingsbewijzen en deze worden niet betwist.
- 2 In 2019 heeft verzoeker in Duitsland inkomsten uit arbeid in loondienst en verhuur verworven. Verzoekster heeft in Zwitserland inkomsten uit arbeid in loondienst ontvangen.
- 3 Bij haar aangifte inkomstenbelasting over 2019 heeft verzoekster verzocht om in Duitsland te worden behandeld als onbeperkte belastingplichtige overeenkomstig § 1a, lid 1, punt 2, EStG in de in 2019 geldende versie en om samen met verzoeker op grond van § 26, lid 1, eerste volzin, EStG een belastingaanslag te ontvangen. Bij belastingaanslag van 26 februari 2021 heeft het verwerende

Finanzamt de inkomstenbelasting over 2019 voor verzoekers gezamenlijk, onder voorbehoud van een controle achteraf, vastgesteld op [...] EUR (§ 164 AO). Vervolgens hebben verzoekers bij brief van 19 april 2021 op grond van § 164, lid 2, tweede volzin, AO verzocht om wijziging van de aanslag inkomstenbelasting. In hun wijzigingsverzoek hebben zij verzocht dat de inkomstenbelasting overeenkomstig § 35a, leden 2 tot en met 5, EStG op grond van de genoemde ambachtelijke diensten met 20 % van [...] EUR [= (...) EUR; maximaal 1 200 EUR) en de kosten voor huishoudelijke diensten (tuinonderhoud) met 20 % van [...] EUR worden verlaagd. Verzoekers hebben aangevoerd dat het beginsel van gelijke behandeling onder de OVP is geschonden en naar het arrest van 28 februari 2013 verwezen (C-425/11, [REDACTED] EU:C:2013:121). Verzoeker valt als werknemer die onderdaan is van een overeenkomstsluitende partij (Zwitserland) en werkzaam is bij een werkgever in het ontvangende land (Duitsland), binnen de werkingssfeer van de OVP (artikel 6 van bijlage I bij de OVP). Derhalve moet ook het beginsel van gelijke behandeling overeenkomstig artikel 9 van bijlage I bij de OVP worden toegepast. Artikel 9, lid 2, van bijlage I bij de OVP bepaalt dat een werknemer en zijn gezinsleden op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende partij (Duitsland) dezelfde fiscale en sociale voordelen als nationale werknemers en hun gezinsleden genieten. Als er geen rekening wordt gehouden met de huishoudelijke en ambachtelijke diensten waarvoor hij de kosten in Zwitserland heeft betaald, leidt dit tot een ongelijke behandeling ten opzichte van binnenlandse werknemers, hetgeen in strijd met de OVP zou zijn. Volgens de bewoordingen van de wet is § 1a, lid 1, punt 2, EStG ook alleen van toepassing op echtgenoten die hun woonplaats binnen de Europese Unie of de Europese Economische Ruimte hebben. Bij beslissing van 18 april 2013 (3 K 825/13, DStRE 2015, 591) heeft het Finanzgericht Baden-Württemberg naar aanleiding van het genoemde arrest van het Hof geoordeeld dat de regeling uitdrukkelijk eveneens van toepassing is op in Zwitserland woonachtige echtgenoten die in Duitsland belasting over hun inkomsten betalen. Daarna is een opmerking in de beleidsrichtlijnen inzake inkomstenbelasting (opmerkingen inkomstenbelasting) opgenomen.

- 4 Het verwerende Finanzamt heeft het verzoek om wijziging bij besluit van 10 november 2021 afgewezen en verwezen naar de bewoordingen van § 35a, lid 4, EStG. Hieruit volgt dat alleen om belastingverlaging kan worden verzocht, indien de arbeidsverhouding, de dienst of de ambachtelijke dienst in een huishouden van de belastingplichtige wordt uitgeoefend of verricht dat zich in de Europese Unie of de Europese Economische Ruimte bevindt. Dit is niet het geval bij verzoeker, wiens huishouden zich in Zwitserland bevindt.
- 5 Verzoekers hebben bezwaar gemaakt tegen het afwijzende besluit. Bij uitspraak op bezwaar van 17 mei 2022 heeft het Finanzamt het bezwaar van verzoekers ongegrond verklaard. De OVP heeft tot doel om ervoor te zorgen dat gelijke gevallen gelijk worden behandeld. De gevallen kunnen niet met elkaar worden vergeleken. Verzoekers moeten worden vergeleken met echtgenoten met de Duitse nationaliteit die over hun volledige inkomsten in de Bondsrepubliek Duitsland belastingplichtig zijn. Verzoekster heeft over haar inkomsten uit arbeid

in loondienst echter niet uitsluitend in Duitsland belasting betaald, maar voor een klein deel ook in Zwitserland (artikel 15, lid 1, van het verdrag tussen Zwitserland en Duitsland, gelezen in samenhang met § 50d, lid 8, EStG).

- 6 Daarnaast ontvangen echtgenoten met de Duitse nationaliteit die een tweede woonplaats in Zwitserland hebben, ook geen voordeel voor in Zwitserland verrichte ambachtelijke of huishoudelijke diensten. Derhalve wordt zowel buitenlandse als binnenlandse werknemers het voordeel ontzegd. De wetgever heeft besloten om het voordeel niet uit te breiden tot belastingplichtigen die in Zwitserland wonen.
- 7 Tegen dit besluit hebben verzoekers op 14 juni 2022 het onderhavige beroep ingesteld.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 8 Verzoeker heeft de Duitse en Zwitserse nationaliteit en is overeenkomstig § 1, lid 1, eerste volzin, EStG in Duitsland onbeperkt belastingplichtig voor de inkomstenbelasting, omdat hij een woonplaats in de zin van § 8 AO in Duitsland heeft. Hij ontvangt in Duitsland inkomsten uit arbeid in loondienst als bedoeld in § 19 EStG. Zijn echtgenote, die in Duitsland noch een woonplaats (§ 8 AO) noch een gewone verblijfplaats (§ 9 AO) heeft, wordt op verzoek op grond van § 1a, lid 1, punt 2, eerste en tweede volzin, EStG, gelezen in samenhang met de brief van het Duitse ministerie van Financiën van 16 september 2013, in Duitsland als onbeperkt belastingplichtig voor de inkomstenbelasting behandeld, nadat de reikwijdte van § 1a, lid 1, punt 2, eerste en tweede volzin, EStG overeenkomstig de bepalingen van de OVP tot echtgenoten is uitgebreid die in Zwitserland wonen. Dit betekent dat alle inkomsten van de echtgenoten in eerste instantie aan de Duitse inkomstenbelasting onderworpen zijn (§ 2, lid 1, eerste volzin, EStG). De inkomsten uit arbeid in loondienst van verzoekster zijn uiteindelijk op grond van artikel 4, lid 1, en artikel 15, lid 1, van het verdrag tussen Zwitserland en Duitsland en § 50, lid 8, EStG van de belastingheffing in Duitsland uitgesloten. Bijgevolg hebben verzoekers in de bij het Finanzamt ingediende inkomstenbelastingaangifte voor een gezamenlijke aanslag overeenkomstig § 26, lid 1, eerste volzin, EStG gekozen. Aan de overige voorwaarden voor een gezamenlijke aanslag als bedoeld in § 26, lid 1, eerste volzin, punten 2 en 3, EStG is zonder twijfel voldaan.
- 9 Volgens het nationale recht kunnen verzoekers geen aanspraak maken op de belastingverlagingen voor ambachtelijke en huishoudelijke diensten overeenkomstig § 35a, leden 2 en 3, EStG, omdat de ambachtelijke en huishoudelijke diensten in Zwitserland zijn uitgeoefend en verricht en dus niet in een huishouden van verzoekers dat zich in de Europese Unie of de Europese Economische Ruimte bevindt (§ 35a, lid 4, eerste volzin, EStG).
- 10 § 35a EStG is oorspronkelijk ingevoerd bij het Zweite Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt (Tweede wet moderne diensten op de

arbeidsmarkt) van 23 december 2002. Destijds wilde de wetgever met de bepaling arbeidsverhoudingen in particuliere huishoudens in Duitsland stimuleren en zo zwartwerken op dit gebied tegengaan. Bij de belastingwet van 2008 van 20 december 2008 is de tot dan toe geldende beperking van de belastingverlaging tot Duitse huishoudens door de wetgever opgegeven en, teneinde de bepaling in overeenstemming te brengen met de vereisten van het Unierecht, uitgebreid tot prestaties in een huishouden in de Europese Unie of de Europese Economische Ruimte.

- 11 De verwijzende rechter vraagt zich af of het met de artikelen 1, 2, 7 en 15 OVP, gelezen in samenhang met artikel 9, lid 2, van bijlage I bij de OVP, verenigbaar is dat er alleen een recht op belastingverlagingen van § 35a, leden 1 tot en met 3, EStG bestaat, indien de diensten waarvoor deze verlaging geldt, in een huishouden in de Europese Unie of de Europese Economische Ruimte worden uitgeoefend of verricht en Zwitserse werknemers die in de lidstaat werken, hierop geen recht hebben, indien de dienst in hun huishouden in Zwitserland wordt verricht.
- 12 Volgens de verwijzende rechter vallen verzoekers allebei binnen de werkingssfeer van de OVP. Dit zou betekenen dat verzoeker zich kan beroepen op het recht op gelijke behandeling met betrekking tot belastingverlagingen krachtens artikel 15 van de OVP, gelezen in samenhang met artikel 9, lid 2, van bijlage I bij de OVP. Het beginsel van gelijke behandeling verbiedt niet alleen zichtbare discriminaties op grond van nationaliteit, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie die door toepassing van andere onderscheidingscriteria, zoals het woonplaatscriterium, in feite tot hetzelfde resultaat leiden [zie arrest van 30 mei 2024, Finanzamt Köln-Süd (Aanslag op verzoek van een beperkt belastingplichtige), C-627/22, EU:C:2024:431, punt 83 en aldaar aangehaalde rechtspraak]. Een regeling die een onderscheid maakt op basis van het woonplaatscriterium, kan dus tot hetzelfde resultaat leiden als een bij artikel 9, lid 2, van bijlage I bij de OVP verboden discriminatie op basis van nationaliteit [zie arrest van 30 mei 2024, Finanzamt Köln-Süd (Aanslag op verzoek van een beperkt belastingplichtige), C-627/22, EU:C:2024:431, punt 84 en aldaar aangehaalde rechtspraak]. Aangezien gelijke behandeling een begrip van het Unierecht is, is deze rechtspraak volgens artikel 16, lid 2, OVP ook van toepassing op de OVP zelf.
- 13 Deze uitlegging zou ook van toepassing kunnen zijn op het onderscheidingscriterium van de plaats van verrichting van de dienst waarvoor de belastingverlaging overeenkomstig § 35a EStG geldt. Voor de belastingverlaging op grond van § 35a EStG komen enkel diensten in aanmerking die in Duitsland of – daarmee gelijkgesteld – in een lidstaat van de Europese Unie of de Europese Economische Ruimte zijn verricht of uitgeoefend. Als werknemer heeft verzoeker gebruik gemaakt van zijn recht van vrij verkeer. In het kader hiervan heeft hij naast zijn hoofdwoning in Zwitserland een tweede woning in Duitsland betrokken om daar op de dagen waarop hij in Duitsland werkt, te wonen. Op grond van de aldus gevestigde woonplaats (§ 8 AO) is verzoeker overeenkomstig § 1, lid 1,

punt 1, EStG voor de inkomstenbelasting onbeperkt belastingplichtig in de Bondsrepubliek Duitsland. Zijn inkomsten uit arbeid in loondienst in Duitsland zijn onderworpen aan de Duitse inkomstenbelasting (§ 2, lid 1, eerste volzin, punt 4, EStG). Door de uitoefening van zijn recht op vrij verkeer als werknemer ondervindt verzoeker in de Bondsrepubliek Duitsland echter een belastingnadeel ten opzichte van binnenlandse werknemers die hun hoofdwoning en tweede woning op het grondgebied van de Bondsrepubliek Duitsland hebben. Duitse werknemers hebben op grond van § 35a, lid 2 en 3, EStG recht op een belastingverlaging voor ambachtelijke en huishoudelijke diensten in het huishouden van hun woonplaats.

- 14 Verzoeker heeft ook een belastingnadeel ten opzichte van werknemers die uit lidstaten van de Europese Unie of de Europese Economische Ruimte komen en in hun land van herkomst hun huishouden voeren, maar tegelijkertijd in de Bondsrepubliek Duitsland werken en ook daar wonen. Deze werknemers kunnen namelijk eveneens aanspraak maken op de belastingverlagingen op grond van § 35a, lid 2 en 3, EStG voor ambachtelijke en huishoudelijke diensten die in een huishouden in een lidstaat van de Europese Unie of de Europese Economische Ruimte worden verricht, terwijl verzoeker dit voordeel wordt ontzegd.
- 15 Het argument van het Finanzamt dat alle staatsburgers, Unieburgers of burgers van een staat van de Europese Economische Ruimte – los van een activiteit die onder het vrije verkeer valt – het recht op de belastingverlaging overeenkomstig § 35a EStG wordt ontzegd, indien de dienst waarvoor de belastingverlaging geldt, in een huishouden in Zwitserland wordt verricht of uitgeoefend, overtuigt de verwijzende rechter om de hierboven genoemde redenen niet. De situatie van verzoeker kan worden vergeleken met de situatie van Duitse werknemers die een tweede woning in de plaats waar zij werken, hebben of werknemers uit andere lidstaten of landen van de Europese Economische Ruimte die naar de Bondsrepubliek Duitsland komen om hier een arbeidsverhouding aan te gaan en uit te oefenen, maar die hun huishouden in hun land van herkomst niet opgeven. Deze ongelijke behandeling lijkt geschikt om verzoeker te beletten zijn door de OVP gewaarborgde recht op vrij verkeer als werknemer uit te oefenen.
- 16 Volgens de verwijzende rechter bestaan er geen rechtvaardigingsgronden voor de ongelijke behandeling. Op grond van artikel 21, lid 2, van de OVP kan echter op fiscaal vlak onderscheid worden gemaakt tussen belastingplichtigen die zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden, met name wat hun woonplaats betreft (arresten van 21 september 2016, [REDACTED] C-478/15, EU:C:2016:705, punten 45 e.v., en 26 februari 2019, [REDACTED] C-581/17, EU:C:2019:138, punten 58 e.v.). Het Hof heeft echter ook geoordeeld dat de niet-ingezeten belastingplichtige die (nagenoeg) zijn gehele inkomen verwerft in de staat waar hij zijn beroepswerkzaamheden uitoefent, zich evenwel, wat de inkomstenbelasting betreft, objectief in dezelfde situatie bevindt als de inwoner van deze staat, die er dezelfde werkzaamheden uitoefent. Deze twee categorieën belastingplichtigen bevinden zich in een vergelijkbare situatie (zie in die zin arresten van 14 februari

1995, [REDACTED] C-279/93, EU:C:1995:31, punten 37 en 38, en 28 februari 2013, [REDACTED] C-425/11, EU:C:2013:121, punt 47).

- 17 Verzoeker bevindt zich bijgevolg in een vergelijkbare situatie als binnenlandse werknemers en Europese werknemers die zowel in hun land van herkomst als in Duitsland een (tweede) woonplaats hebben. Verzoeker kan evenwel geen aanspraak maken op de belastingverlaging overeenkomstig § 35a EStG voor de in Zwitserland verrichte diensten omdat hij daar geen inkomsten ontvangt. Voor zover de inkomsten van zijn vrouw, die in vergelijking met de inkomsten van verzoeker relatief laag zijn, overeenkomstig de bepalingen van het verdrag tussen Duitsland en Zwitserland uiteindelijk in Zwitserland aan belastingheffing onderworpen zijn, doet dit geen afbreuk aan de vergelijkbaarheid van de situatie van verzoeker met die van Duitse of Europese werknemers. Zij kunnen wel aanspraak maken op de belastingverlaging op grond van § 35a EStG voor de diensten waarvoor de verlaging geldt, ook al betalen zij over een deel van hun inkomsten in een ander land belasting.
- 18 Volgens de verwijzende rechter kan artikel 21, lid 3, OVP niet als rechtvaardigingsgrond worden beschouwd. De weigering van de belastingverlaging op grond van § 35a, leden 2 en 3, EStG is geen geschikte maatregel om voor de heffing, betaling en doeltreffende inning van de inkomstenbelasting te zorgen of belastingontduiking te vermijden. De toekenning van de belastingverlaging leidt niet tot een achteraf te innen belastingschuld en daaruit voortvloeiende moeilijkheden bij de invorderingsprocedure voor de Bondsrepubliek Duitsland. Ook is voor de vaststelling van de feiten en de inning van de belasting geen bijzondere wederzijdse bijstand noodzakelijk, omdat voor de verrichte of uitgeoefende diensten correcte facturen en voor de betaling van het factuurbedrag overeenkomstige bankafschriften als bewijzen moeten worden overgelegd (§ 35a, lid 5, derde volzin, EStG).
- 19 Ook uit de samenhang van het belastingstelsel vloeit geen rechtvaardigingsgrond voort. Het Hof heeft weliswaar erkend dat de dwingende reden van algemeen belang die verband houdt met de noodzaak om de fiscale samenhang te waarborgen, kan worden aangevoerd om een verschil in behandeling te rechtvaardigen dat in beginsel door artikel 9, lid 2, van bijlage I bij de OVP verboden is [zie in die zin arresten van 21 september 2016, [REDACTED] C-478/15, EU:C:2016:705, punten 50, 52 en 54, en 30 mei 2024, Finanzamt Köln-Süd (Aanslag op verzoek van een beperkt belastingplichtige), C-627/22, EU:C:2024:431, punt 108]. Er moet evenwel een rechtstreeks verband bestaan tussen het betrokken fiscaal voordeel en de compensatie van dat voordeel door een bepaalde belastingheffing. In casu bestaat er geen rechtstreeks verband op grond van het belastingstelsel tussen het belastingvoordeel overeenkomstig § 35a EStG en een eventuele compensatie van dit voordeel door een belastingheffing.
- 20 Er is ook geen sprake van andere redenen van algemeen belang. De oorspronkelijke doelstelling van de wetgever om zwartwerken in Duitsland op het gebied van diensten en ambachtelijke diensten in particuliere huishoudens te

bestrijden, is bij de belastingwet van 2008 van 20 december 2007 uitgebreid tot het gebied van de Europese Unie en de Europese Economische Ruimte. Er is geen reden om dit niet tot huishoudens in Zwitserland uit te breiden, indien aan de andere vereisten, zoals het bestaan van een correcte factuur en de overmaking van het factuurbedrag, is voldaan. Hierdoor wordt het bereiken van het algemene doel om zwartwerken te bestrijden, gewaarborgd. Bovendien kan dit volstrekt legitieme doel geen enkele beperking van de rechten rechtvaardigen die particulieren ontnemen aan de bepalingen van de OVP waarin het recht op vrij verkeer is neergelegd.

- 21 Een rechtvaardiging van de ongelijke behandeling door artikel 13 OVP (*standstill-clausule*) is reeds uitgesloten omdat § 35a EStG pas na het sluiten van de OVP in werking is getreden.
- 22 De prejudiciële vraag is dus relevant voor de beslechting van het geschil. Indien verzoekers zich rechtstreeks op artikel 9, lid 2, van bijlage I bij de OVP kunnen beroepen, moet hun het recht op de verlaging van de inkomstenbelasting overeenkomstig § 35a, leden 2 en 3, EStG worden toegekend.