



Datum van inontvangstneming : 16/11/2022

**Zaak C-627/22**

**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:**

4 oktober 2022

**Verwijzende rechter:**

Finanzgericht Köln (belastingrechter in eerste aanleg Keulen, Duitsland)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

20 september 2022

**Verzoeker:**

AB

**Verweerder:**

Finanzamt Köln-Süd

---

**Voorwerp van het hoofdgeding**

Nationaal inkomstenbelastingrecht – Beperking van een fiscaal voordeel tot werknemers met woonplaats of gewone verblijfplaats in Duitsland of in lidstaten van de Europese Unie of de Europese Economische Ruimte, met uitsluiting van werknemers die in Zwitserland woonachtig zijn – Verenigbaarheid met de overeenkomst over het vrije verkeer van personen tussen de Unie en Zwitserland

**Voorwerp en rechtsgrondslag van de verwijzing**

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

**Prejudiciële vraag**

Moeten de bepalingen van de Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije

verkeer van personen (PB 2002, L 114, blz. 6), die in werking is getreden op 1 juni 2002 (hierna: „Overeenkomst vrij verkeer personen” of „OVP”), met name de artikelen 7 en 15 OVP juncto artikel 9, lid 2, van bijlage I bij de OVP (recht op gelijke behandeling), aldus worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan een regeling van een lidstaat op grond waarvan werknemers die onderdaan zijn van een lidstaat van de Europese Unie of de Europese Economische Ruimte en die in Duitsland of in een lidstaat van de Europese Unie of de Europese Economische Ruimte hun woonplaats of gewone verblijfplaats hebben, weliswaar vrijwillig om een aanslag in de inkomstenbelasting kunnen verzoeken met een raming van de in Duitsland belastbare inkomsten uit werkzaamheden in loondienst („aanslag op verzoek”), met name om rekening houdend met kosten (verwervingskosten) en onder aftrek van de in de bronheffingprocedure ingehouden Duitse loonbelasting terugbetaling van inkomstenbelasting te verkrijgen, maar dit recht wordt ontzegd aan Duitse en Zwitserse staatsburgers die in Zwitserland wonen?

### **Aangevoerde volkenrechtelijke bepalingen**

Verdrag tussen de Zwitserse Bondsstaat en de Bondsrepubliek Duitsland ter vermijding van dubbele belasting op het gebied van het inkomen en het vermogen (hierna: „Verdrag tussen de Zwitserse Bondsstaat en de Bondsrepubliek Duitsland”)

### **Aangevoerde Unierechtelijke bepalingen**

Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen, met name de artikelen 7 en 15 juncto artikel 9, lid 2, van bijlage I

### **Aangevoerde nationale bepalingen**

Einkommensteuergesetz (Duitse wet op de inkomstenbelasting; hierna: „EStG”)

### **Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure**

- 1 Het geschil betreft de vaststelling van verzoekers inkomstenbelasting voor de jaren 2017 tot en met 2019 (hierna: „litigieuze jaren”). Partijen zijn het oneens over de vraag of aan de toentertijd in Zwitserland woonachtige verzoeker in verband met zijn inkomsten uit werkzaamheden in loondienst – in weerwil van de regeling van het EStG – op grond van het Unierecht met toepassing van de OVP het recht moet worden toegekend om te verzoeken om een aanslag.
- 2 Verzoeker is Duits staatsburger en was in de litigieuze jaren werkzaam als manager voor een in Duitsland gevestigde onderneming. Hij behaalde hieruit inkomsten uit werkzaamheden in loondienst. Hij had in deze jaren in Zwitserland zijn enige woonplaats en gewone verblijfplaats. Voor zijn Duitse werkgever was

verzoeker werkzaam in de (Zwitserse) werkkamer thuis, alsmede in de buitendienst. Daarbij bediende hij zijn Duitse klanten deels ter plaatse in Duitsland en deels vanuit zijn woonplaats. Zijn werkgever hield van zijn totale brutosalaris loonbelasting in en droeg deze af aan de Duitse fiscus. In de litigieuze jaren liet verzoeker geen belastingvrij bedrag als zogenoemde „aftrekpost voor de loonbelasting” door de fiscus opnemen.

- 3 Verzoeker viel in de litigieuze jaren in Duitsland ontegensprekelijk onder een tot zijn binnenlandse inkomsten beperkte belastingplicht. Behalve uit werkzaamheden in loondienst, behaalde hij inkomsten uit de verhuur van twee in Duitsland gelegen onroerende goederen.
- 4 In zijn belastingaangiften voor de litigieuze jaren verzocht verzoeker om een aanslag in de Duitse inkomstenbelasting en zette hij uiteen dat de beperking van deze aanslag op verzoek tot werknemers die in een lidstaat van de Europese Unie of de Europese Economische Ruimte woonachtig zijn, op grond van de OVP onrechtmatig is.
- 5 Verweerder stelde voor de litigieuze jaren belastingaanslagen vast waarin hij alleen verzoekers inkomsten uit de verhuur bij de vaststelling van de Duitse inkomstenbelasting in aanmerking nam, maar niet zijn inkomsten uit werkzaamheden in loondienst. Dientengevolge werd de reeds betaalde Duitse loonbelasting niet in mindering gebracht op de inkomstenbelasting en werden ook de door verzoeker aangevoerde verwervingskosten niet in aanmerking genomen. De hiertegen ingediende bezwaren leverden geen succes op.

### **Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing**

#### ***Toepasselijke nationale bepalingen***

- 6 In het Duitse belastingstelsel wordt bij inkomsten uit werkzaamheden in loondienst, met name als het om een binnenlandse werkgever gaat, de belasting ingehouden van het arbeidsloon („loonbelasting”). De werkgever moet de loonbelasting voor rekening van de werknemer bij elke loonbetaling inhouden van het arbeidsloon. De hoogte van de inhouding hangt in beginsel af van het brutoloon.
- 7 Bij alle beperkt inkomstenbelastingplichtige werknemers – onder wie degenen die, zoals destijds verzoeker, in een derde land woonachtig zijn – kan op verzoek een belastingvrij bedrag worden opgenomen ten belope van de kosten die zijn gemaakt ter verwerving van de inkomsten uit werkzaamheden in loondienst, wat leidt tot een lagere inhouding van loonbelasting. Een dergelijk verzoek moet worden ingediend vóór het einde van het betreffende belastingtijdvak en heeft tot gevolg dat verplicht een belastingaanslagprocedure moet worden gevoerd waarbij de uiteindelijk te betalen inkomstenbelasting wordt berekend onder aftrek van de

reeds betaalde loonbelasting. Deze procedure kan zowel leiden tot naheffing als tot teruggave van belasting.

- 8 Wanneer geen verzoek wordt ingediend tot het opnemen van een belastingvrij bedrag is niettemin, wederom op verzoek, een aanslag in de inkomstenbelasting mogelijk. Dit verzoek kan binnen een termijn van vier jaar worden ingediend. Recht op een dergelijke aanslag op verzoek hebben evenwel alleen onderdanen van een lidstaat van de Europese Unie of de Europese Economische ruimte, die op het grondgebied van een van deze staten hun woonplaats of gewone verblijfplaats hebben. Verzoeker behoort dus niet tot de rechthebbenden.

### *Unierechtelijke twijfel*

#### *Werkingsfeer van de OVP en reikwijdte van de door deze overeenkomst geboden bescherming*

- 9 Verzoeker valt binnen de werkingssfeer van de OVP en binnen de reikwijdte van de door deze overeenkomst geboden bescherming. Hij heeft krachtens de OVP recht op dezelfde levensomstandigheden, arbeidsvoorwaarden en arbeidsomstandigheden als die welke gelden voor de eigen onderdanen, dat wil zeggen voor in Duitsland woonachtige personen. Volgens de rechtspraak van het Hof met betrekking tot de OVP kunnen onderdanen van een overeenkomstsluitende partij in bepaalde omstandigheden en naargelang van de toepasselijke bepalingen aan de OVP ontleende rechten ook doen gelden jegens hun eigen land (arrest van 28 februari 2013, ██████████ C-425/11, EU:C:2013:121, punt 33). Het Hof heeft de OVP aldus uitgelegd dat deze overeenkomst ook nadelen moet voorkomen die een onderdaan van een overeenkomstsluitende partij in zijn land van herkomst uitsluitend zou leiden omdat hij zijn recht van vrij verkeer uitoefent (arrest van 28 februari 2013, ██████████ C-425/11, EU:C:2013:121, punt 51). Het Hof heeft in het arrest van 26 februari 2019, ██████████ (C-581/17, EU:C:2019:138) op dezelfde wijze geredeneerd. In het onderhavige geval zou de Duitse regeling betreffende de aanslag op verzoek ertoe kunnen leiden dat een belastingplichtige wegens de nadelige fiscale gevolgen geen gebruik maakt van zijn recht om een woonplaats in Zwitserland te vestigen.
- 10 Het Verdrag tussen de Zwitserse Bondsstaat en de Bondsrepubliek Duitsland is in het onderhavige geval niet van belang voor de beslechting van het geschil omdat verzoeker geen gelijke behandeling krachtens dat verdrag vordert, wat evenmin noodzakelijk is op grond van de hem bij de OVP toegekende rechten.

#### *Ongelijke behandeling ondanks objectieve vergelijkbaarheid*

- 11 Krachtens artikel 15 OVP juncto artikel 9, lid 2, van bijlage I bij de OVP moet de destijds in Zwitserland woonachtige verzoeker in beginsel worden gelijkgesteld met een binnenlandse werknemer, dat wil zeggen een in het werkland (Duitsland) woonachtige werknemer.

- 12 Terwijl werknemers die in Duitsland of in een lidstaat van de Europese Unie of van de Europese Economische Ruimte woonachtig zijn, zich kunnen beroepen op de aan een aanslag op verzoek verbonden fiscale voordelen, wordt de destijds in Zwitserland woonachtige verzoeker dat recht onthouden.
- 13 Op grond van artikel 21, lid 2, OVP kan geen van de bepalingen van deze overeenkomst worden uitgelegd als een beletsel voor de overeenkomstsluitende partijen om bij de toepassing van de desbetreffende bepalingen van hun fiscale wetgeving onderscheid te maken tussen belastingplichtigen die zich – met name wat hun woonplaats betreft – in verschillende situaties bevinden.
- 14 Het Hof heeft in zijn arrest van 14 februari 1995, ██████████ (C-279/93, EU:C:1995:31, punt 3 van het dictum), bevestigd dat niet-ingezetenen onderdanen van een lidstaat van de Europese Unie of van de Europese Economische Ruimte ten aanzien van het recht op een aanslag op verzoek moeten worden gelijkgesteld met ingezetenen. In het arrest van 28 februari 2013, ██████████ (C-425/11, EU:C:2013:121), heeft het punt 2 van het dictum van het arrest ██████████ reeds uitgebreid tot gevallen waarbij Zwitserse staatsburgers betrokken zijn. Dat pleit ervoor om thans ook punt 3 van het dictum van dat arrest uit te breiden tot OVP-gevallen. Er bestaan geen overtuigende argumenten voor de stelling dat verzoeker zich niet in een vergelijkbare situatie bevindt als ingezetenen of niet-ingezeten onderdanen van een lidstaat van de Europese Unie of de Europese Economische Ruimte. Ook partijen voeren dergelijke argumenten niet nadrukkelijk aan.
- 15 Hierbij komt dat verzoeker in het hoofdgeding met betrekking tot de aanslag op verzoek alleen de gelijkstelling van Zwitserland met de lidstaten van de Europese Unie of de Europese Economische Ruimte vordert en geen verdergaande „rechten van een ingezetene”. Artikel 21, lid 2, van de OVP staat echter alleen het maken van onderscheid tussen ingezetenen en niet-ingezetenen belastingplichtigen toe, maar niet discriminatie van niet-ingezetenen belastingplichtigen die woonachtig zijn in Zwitserland ten opzichte van niet-ingezetenen belastingplichtigen die woonachtig zijn in de Europese Unie of de Europese Economische Ruimte. De regeling van artikel 16, lid 2, eerste volzin, OVP wijzigt daar evenmin iets aan, aangezien het arrest ██████████ reeds is gewezen vóór de ondertekening van de OVP.

### *Rechtvaardiging*

– *Geoorloofdheid van de ongelijke behandeling volgens artikel 21, lid 3, OVP*

- 16 Volgens artikel 21, lid 3, OVP vormt geen van de bepalingen van deze overeenkomst een beletsel voor de overeenkomstsluitende partijen om een maatregel vast te stellen of toe te passen met het oog op de heffing, betaling en doeltreffende inning van belastingen of ter vermijding van belastingontduiking.
- 17 In het onderhavige geval bestaan er geen redenen in de zin van artikel 21, lid 3, van de OVP die ertoe nopen de aanslag op verzoek uit te sluiten voor verzoeker.

Met name gaat het niet om de betaling en doeltreffende inning van belastingen. Wanneer het beperkt belastingplichtigen uit derdelanden wordt toegestaan om een belastingvrij bedrag als aftrekpost voor de loonbelasting te laten opnemen, valt er geen goede reden te bedenken waarom een beperkt belastingplichtige uit een derdeland niet eveneens de mogelijkheid zou moeten hebben om te kiezen voor een aanslag op verzoek. De door verweerder aangevoerde arresten van het Hof met betrekking tot belastingaftrek (arresten van 3 oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630; 15 februari 2007, Centro Equestre da Leziria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, en 22 december 2008, Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762), acht de verwijzende rechter niet van belang voor de beslechting van het geschil. Die arresten zijn namelijk noch gewezen met betrekking tot het recht op een aanslag op verzoek, noch kunnen uit die arresten conclusies ter zake worden getrokken.

- 18 De omstandigheid dat verzoeker door de indiening van een verzoek om een belastingvrij bedrag later een belastingaanslagprocedure zou hebben kunnen bewerkstelligen, kan geen rechtvaardiging vormen voor het uitsluiten van het recht op een aanslag op verzoek, aangezien het Hof reeds in zijn arrest van 14 februari 1995, ██████████ (C-279/93, EU:C:1995:31, punten 53 e.v.), een dergelijk hypothetisch alternatief als rechtvaardiging heeft afgewezen en de procedure voor het doen opnemen van een belastingvrij bedrag met een latere verplichte aanslag in meerdere opzichten nadelige gevolgen kan hebben.

– „Standstillbepaling” van artikel 13 OVP

- 19 Volgens artikel 13 OVP verbinden de overeenkomstsluitende partijen zich ertoe om ten aanzien van onderdanen van de andere overeenkomstsluitende partij geen nieuwe beperkende maatregelen te treffen met betrekking tot het toepassingsgebied van die overeenkomst. Met een a-contrario-redenering acht verweerder de op het tijdstip van sluiting van de overeenkomst bestaande beperkingen geoorloofd.
- 20 Dat is niet overtuigend. Alleen al op grond van de bewoordingen ervan regelt het artikel niet de rechtvaardiging van bestaande beperkingen, maar het verbod op de invoering van nieuwe beperkingen. Het is tevens de vraag of qua rechtsmethodiek een a-contrario-redenering überhaupt geoorloofd is. Tegen verweerdens mening pleit bovendien de bepaling van artikel 16, lid 2, eerste volzin, OVP. Indien artikel 13 OVP – zoals verweerder stelt – een op het tijdstip van sluiting van de overeenkomst bestaande juridische situatie voor grensoverschrijdende gevallen met Zwitserland zou „laten voortbestaan”, zou dit in strijd zijn met de doelstellingen van de OVP en met de beoogde overname van de rechtspraak van het Hof over de uitlegging van die overeenkomst. De lidstaten zouden dan altijd de „standstillbepaling” kunnen aanvoeren tegen de overname in de OVP van de door het Hof ontwikkelde fundamentele vrijheden.
- 21 Los daarvan blijkt uit de tot nog toe gewezen beslissingen van het Hof met betrekking tot de OVP niet dat de „standstillbepaling” een rechtvaardigingsgrond

oplevert. Aldus heeft het Hof in het arrest van 28 februari 2013, ██████████ (C-425/11, EU:C:2013:121), het arrest van 14 februari 1995, ██████████ (C-279/93, EU:C:1995:31), uitgebreid tot gevallen met Zwitserse staatsburgers. De omstandigheid dat in het EStG bij de sluiting van de OVP geen overeenkomstige rechten voor Zwitserse staatsburgers waren neergelegd, heeft het Hof daarbij niet als beletsel of rechtvaardigingsgrond beschouwd. Het heeft op dezelfde wijze geoordeeld in de arresten van 21 september 2016, ██████████ (C-478/15, EU:C:2016:705), en 26 februari 2019, ██████████ (C-581/17, EU:C:2019:138).

- 22 Bovendien zijn de laatste jaren door de Duitse wetgever verschillende bepalingen van het EStG uitgebreid tot Zwitserland, zonder dat aan de wijziging een beslissing van het Hof ten grondslag lag.