



Datum van inontvangstneming : 15/09/2017

Zaak C-480/17

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:

9 augustus 2017

Verwijzende rechter:

Finanzgericht Köln (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

3 augustus 2017

Verzoeker:

██████████

Verweerder:

Finanzamt Köln-Mitte

Voorwerp van het hoofdgeding

Fiscale aftrekbaarheid van pensioenpremies (verplichte en vrijwillige bijdragen aan een pensioeninstelling voor vrije beroepen en bijdragen aan een particuliere pensioenverzekering) – Verschil in behandeling tussen ingezetenen en niet-ingezetenen belastingplichtigen

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

Prejudiciële vragen

- 1) Staat artikel 49 juncto artikel 54 VWEU in de weg aan een regeling van een lidstaat volgens welke verplichte bijdragen van een niet-ingezeten belastingplichtige aan een pensioeninstelling voor vrije beroepen (die berusten op diens lidmaatschap van een balie in de lidstaat, dat vanwege beroepsregels noodzakelijk is voor zijn in meerdere lidstaten uitgeoefende activiteit) in het kader van de beperkte belastingplicht niet in mindering mogen worden gebracht van de inkomsten, terwijl door ingezeten belastingplichtigen in het kader van de onbeperkte belastingplicht een door nationaal recht bepaald maximumbedrag van de inkomsten mag worden afgetrokken?
- 2) Staat artikel 49 juncto artikel 54 VWEU in de weg aan de onder 1) beschreven regeling wanneer de belastingplichtige naast zijn verplichte bijdragen andere – vrijwillige – aanvullende bijdragen betaalt aan de pensioeninstelling voor vrije beroepen en de lidstaat die bijdragen niet aftrekbaar acht van de inkomsten, hoewel latere pensioenuitkeringen in die lidstaat naar nationaal recht mogelijkerwijs ook in het kader van een beperkte belastingplicht onderworpen zullen zijn aan belasting?
- 3) Staat artikel 49 juncto artikel 54 VWEU in de weg aan de onder 1) beschreven regeling wanneer de belastingplichtige onafhankelijk van zijn toelating als advocaat en onafhankelijk van de bijdragen aan de pensioeninstelling voor vrije beroepen bijdragen betaalt in het kader van een vrijwillig afgesloten particuliere pensioenverzekering en de lidstaat die bijdragen niet aftrekbaar acht van de inkomsten, hoewel latere pensioenuitkeringen in die lidstaat naar nationaal recht mogelijkerwijs ook in het kader van een beperkte belastingplicht onderworpen zullen zijn aan belasting?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

VWEU, artikelen 49 en 54

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Einkommensteuergesetz 2008 (Duitse wet op de inkomstenbelasting; hierna: „EStG”), met name §§ 1, 10 en 50

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure

- 1 Verzoeker heeft de Duitse nationaliteit. In het litigieuze jaar had hij zijn enige woonplaats en gewone verblijfplaats in België en werkte daar als advocaat bij een internationaal opererend advocatenkantoor, waarvan hij ook vennoot was. Uit deze werkzaamheden verwierf hij inkomsten als zelfstandige, waarvan ongeveer 54 % in Duitsland, ongeveer 6,3 % in België en het overige deel in andere landen. Daarnaast genoot hij nog andere inkomsten.
- 2 Verzoeker was in het litigieuze jaar naar Belgisch recht toegelaten als „Europese advocaat”. Daarvoor was rechtens noodzakelijk dat hij als advocaat in Duitsland was toegelaten. Om die reden was verzoeker als advocaat naar Duits recht ingeschreven bij de balie van Keulen. Dientengevolge was hij tevens verplicht aangesloten bij de Versorgungswerk der Rechtsanwälte (pensioeninstelling van advocaten) en moest hij aan deze instelling verplichte pensioenpremies afdragen. Bovendien betaalde hij aan dezelfde instelling ook vrijwillige aanvullende bijdragen. Daarnaast betaalde hij bijdragen aan een particuliere pensioenverzekering in Duitsland.
- 3 Verzoeker was in België onbeperkt belastingplichtig voor de inkomstenbelasting. Volgens zijn verklaring kwamen de door hem betaalde premies in België niet in aanmerking voor belastingaftrek.
- 4 In het kader van zijn beperkte belastingplicht in Duitsland verzocht verzoeker om aftrek van de premies als bijzondere uitgaven. Verweerder weigerde deze echter fiscaal in aanmerking te nemen. Het bij de verwijzende rechter ingestelde beroep is gericht tegen deze beslissing.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

Rechtsgrondslagen van de aftrek van bijzondere uitgaven bij beperkte belastingplicht in Duitsland

- 5 Indien verzoeker zijn woonplaats of zijn gewone verblijfplaats in Duitsland zou hebben, zou hij daar onbeperkt belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting (§ 1, lid 1, EStG) en zouden alle door hem betaalde premies op grond van § 10, lid 1, punt 2, EStG als bijzondere uitgaven aftrekbaar zijn tot een maximumbedrag dat is bepaald in § 10, leden 3 en 4, EStG. Omdat zijn woonplaats en zijn gewone verblijfplaats zich in België bevonden, was hij in Duitsland echter slechts beperkt belastingplichtig (§ 1, lid 4, EStG). Ingevolge § 50, lid 1, derde volzin, juncto

§ 10, lid 1, punt 2, EStG was aftrek van bijzondere uitgaven voor hem derhalve uitgesloten.

- 6 Eventuele latere pensioenuitkeringen van de pensioeninstelling van advocaten of de particuliere pensioenverzekering aan verzoeker zouden ook in geval van een beperkte belastingplicht onderworpen zijn aan belasting in Duitsland.

Verenigbaarheid met het Unierecht

- 7 De verwijzende rechter betwijfelt of de uitsluiting van de aftrek voor bijzondere uitgaven verenigbaar is met de vrijheid van vestiging.
- 8 De daaruit voortvloeiende nadelige fiscale behandeling van niet-ingezetenen zou deze laatsten ervan kunnen weerhouden in Duitsland als zelfstandige te gaan werken. Ook zouden Duitse onbeperkt belastingplichtigen ervan kunnen worden weerhouden buiten Duitsland als zelfstandige te gaan werken.
- 9 Volgens vaste rechtspraak van het Hof bevinden ingezetenen en niet-ingezetenen zich ter zake van directe belastingen in de regel echter niet in vergelijkbare situaties, aangezien het inkomen dat een niet-ingezetene op het grondgebied van een staat verwerft, meestal slechts een deel is van zijn totale inkomen, waarvan het zwaartepunt zich bevindt op de plaats waar hij woont, en de persoonlijke draagkracht van de niet-ingezetene – die wordt gevormd door zijn totale inkomen en zijn persoonlijke en gezinssituatie – gemakkelijker kan worden beoordeeld op de plaats waar hij het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft. Deze plaats is normaliter zijn gewone verblijfplaats. Wanneer een lidstaat een niet-ingezetene niet in aanmerking laat komen voor bepaalde belastingvoordelen die hij aan de ingezetene verleent, is dat in de regel niet discriminerend, rekening houdend met de objectieve verschillen tussen de situatie van ingezetenen en niet-ingezetenen, zowel wat de inkomstenbron als wat de persoonlijke draagkracht en de persoonlijke en gezinssituatie betreft.
- 10 Volgens het Hof is er echter sprake van een ongelijke behandeling wanneer de belastingplichtige zijn inkomen geheel of vrijwel uitsluitend verwerft door de arbeid in de lidstaat waar hij beperkt belastingplichtig is en hij in de woonstaat onvoldoende inkomsten geniet om aldaar aan een belastingheffing te worden onderworpen, waarbij rekening kan worden gehouden met zijn persoonlijke en gezinssituatie (zie arrest van 14 februari 1995, XXXXXXXXXX C-279/93, EU:C:1995:31). Verzoeker heeft echter in België voldoende inkomsten genoten opdat aldaar rekening zou kunnen worden gehouden met zijn persoonlijke omstandigheden.

-
- 11 Voorts heeft het Hof geoordeeld dat ingezetenen en niet-ingezetenen van een lidstaat in een vergelijkbare situatie verkeren met betrekking tot uitgaven die rechtstreeks verband houden met een activiteit waardoor in deze lidstaat belastbare inkomsten zijn verworven (zie onder meer arresten van 31 maart 2011, ■■■■■ C-450/09, EU:C:2011:198, en 24 februari 2015, ■■■■■ C-559/13, EU:C:2015:109). Deze uitspraken hadden echter betrekking op een andere dan de hier in geding zijnde grondslag voor aftrek (§ 10, lid 1a, punt 2, EStG in plaats van § 10, lid 1, punt 2, EStG).
 - 12 Bij de door verzoeker betaalde verplichte bijdragen aan de pensioeninstelling van advocaten (eerste prejudiciële vraag) is er in zoverre een verband met zijn inkomsten dat zijn toelating als advocaat in Duitsland noodzakelijk is om de werkzaamheden van advocaat in België en Duitsland te kunnen uitoefenen en dat daardoor ook de verplichting ontstaat betalingen te verrichten aan de pensioeninstelling van advocaten. Naar de opvatting van de verwijzende rechter heeft het Hof in de arresten ■■■■■ (C-450/09) en ■■■■■ (C-559/13) bevestigd dat er een rechtstreeks verband bestaat wanneer de kosten wegens de (aan de beperkte belastingplicht onderworpen) activiteit worden gemaakt en dus voor de uitoefening van deze activiteit noodzakelijk zijn. Van een dergelijk verband is volgens het Hof bijvoorbeeld sprake bij kosten die in rechtstreeks economisch verband staan met de dienstverrichting waarover in de lidstaat belasting is geheven en die dus onlosmakelijk met die dienstverrichting verbonden zijn. Waar en wanneer de kosten zijn gemaakt doet daarbij niet ter zake (zie arrest van 15 februari 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C-345/04, EU:C:2007:96, punt 25). In dit verband moet erop worden gewezen dat het nationale recht niet toestaat dat de afgedragen premies worden uitgesplitst naar de werkzaamheden die verzoeker in het binnenland en die welke hij in het buitenland heeft uitgeoefend.
 - 13 Volgens de verwijzende rechter bestaat er over de eerste prejudiciële vraag in het Unierecht met name nog geen duidelijkheid omdat de Duitse wetgever bij de herziening van § 50, lid 1, derde volzin, EStG ten gevolge op de arresten ■■■■■ en ■■■■■ alleen de aldaar bekritiseerde regeling heeft uitgezonderd van het verbod op aftrek, maar andere regelingen – zoals de hier in geding zijnde regeling van § 10, lid 1, punt 2, EStG – niet. De Duitse wetgever is derhalve kennelijk van oordeel dat het nog steeds geldende verbod om uitgaven voor sociale voorzieningen als bijzondere uitgaven af te trekken in overeenstemming is met het Unierecht.
 - 14 Ook bij het recente arrest van 22 juni 2017, ■■■■■ (C-20/16, EU:C:2017:488), heeft het Hof deze vraag niet beantwoord. Daarin ging het omgekeerd om de

vraag of de woonstaat verplicht is pensioenpremies (en ziektekostenverzekeringspremies) die in de bronstaat zijn afgedragen, als bijzondere uitgaven aftrekbaar te maken. De twee rechtszaken hebben dus betrekking op verschillende situaties. Nu zouden uit het feit dat het Hof in het arrest ████████ heeft vastgesteld dat de aftrek van pensioenpremies een voordeel vormt dat voortvloeit uit het in aanmerking nemen van de „persoonlijke en gezinssituatie” (punten 55 e.v.) wellicht conclusies kunnen worden getrokken met betrekking tot de kwalificatie van de hier aan de orde zijnde kosten. Naar het oordeel van de verwijzende rechter vloeien dergelijke conclusies daaruit echter niet automatisch voort, aangezien het twijfelachtig is of uit het enkele feit dat de aftrekbaarheid van een (in de bronstaat betaalde) pensioenpremie in de woonstaat als persoonlijk voordeel wordt aangemerkt, a contrario moet worden afgeleid dat de pensioenpremie in de bronstaat niet als werkgerelateerde uitgave kan worden beschouwd.

- 15 De verwijzende rechter betwijfelt in ieder geval ernstig of de hier in geding zijnde bijdragen niet-werkgerelateerd zijn en alleen op de woonstaat (in casu België) de verplichting rust een aftrek toe te staan. De reden voor die twijfel is dat verzoeker in het onderhavige geval – anders dan in de zaak ████████ – weliswaar in België zijn woonplaats heeft, maar voor de uitoefening van zijn werkzaamheden van advocaat een toelating als advocaat in Duitsland nodig had, waaruit de verplichte bijdragen voortvloeiden die ten grondslag liggen aan de eerste prejudiciële vraag. In het onderhavige geval bestaat er tussen de pensioenbijdragen en de huidige activiteit derhalve een concreter verband dan gewoonlijk het geval is.
- 16 Bij de door verzoeker aan de pensioeninstelling van advocaten betaalde vrijwillige aanvullende bijdragen (tweede prejudiciële vraag) doet zich de bijzonderheid voor dat deze betalingen gebaseerd zijn op de vrije keuze van verzoeker. Ze zouden derhalve kunnen worden beschouwd als kosten die niet noodzakelijkerwijs wegens de beroepsactiviteit zijn gemaakt. Evenwel zou ook kunnen worden geredeneerd dat de betaling van een aanvullende bijdrage een veelvoorkomend en te verwachten gevolg is van de verplichte verzekering en dus daardoor wordt veroorzaakt.
- 17 Derhalve rijst de vraag hoe concreet het verband tussen de kosten en de activiteit moet zijn. In het arrest van 6 juli 2006, ████████ (C-346/04, EU:C:2006:445), lijkt dat verband door het Hof behoorlijk ruim te worden opgevat. In de zaak die aan dat arrest ten grondslag lag, moest de verzoeker voor zijn in Duitsland verworven inkomsten aldaar een belastingaangifte indienen. Hij deed daarvoor een beroep op een belastingadviseur. De kosten daarvan voerde hij op als aftrekpost. Volgens het Hof was er een verband met de verworven inkomsten, hoewel de kosten van het

■■■■■

belastingadvies niet werden gemaakt met het oog op inkomensverwerving en evenmin noodzakelijkerwijs hoefden te worden gemaakt, maar berustten op de vrijwillig genomen beslissing een belastingadviseur in de arm te nemen.

- 18 Dezelfde vraag over het verband met de beroepsactiviteit doet zich voor met betrekking tot de door verzoeker verrichte betalingen aan een particuliere pensioenverzekering (derde prejudiciële vraag). In dit geval kan er geen verband met de thans uitgeoefende werkzaamheden van advocaat en de daaruit voortvloeiende verplichte aansluiting bij de pensioeninstelling voor advocaten worden vastgesteld. Het afsluiten van particuliere pensioenverzekeringen staat juridisch los van de inkomensverwerving, omdat zulke verzekeringen ook zonder arbeidsverhouding kunnen worden afgesloten.
- 19 Aftrekbaarheid van alle drie soorten pensioenpremies zou, zelfs indien er volgens het Hof tussen die premies en de huidige werkzaamheden van advocaat geen rechtstreeks verband zou bestaan, ook nog kunnen voortvloeien uit een verband met de latere pensioeninkomsten. De pensioenpremies worden afgedragen om later inkomsten uit pensioen te verwerven. Deze inkomsten zouden volgens de huidige rechtssituatie ook in het geval van een beperkte belastingplicht in Duitsland worden belast. Op dit moment kan echter in temporele noch materiële zin een rechtstreeks verband met die inkomsten worden gelegd. Omdat het nog jaren of decennia kan duren voordat het pensioen ingaat, kan niet worden beoordeeld of er überhaupt een pensioen zal worden uitgekeerd. Volgens de verwijzende rechter lijken pensioenpremies echter sterker met de inkomsten samen te hangen dan andere bijzondere uitgaven zoals premies voor de ziektekostenverzekering.