



Datum van inontvangstneming : 16/02/2016

Zaak C-20/16

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

15 januari 2016

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzhof (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

16 september 2015

Verzoekers en verzoekers in Revision:

Dr. Wolfram Bechtel

Marie-Laure Bechtel

Verweerder en verweerder in Revision:

Finanzamt Offenburg

BUNDESFINANZHOF

[OMISSIS]

BESLISSING

In het geding tussen

Dr. Wolfram en Marie-Laure Bechtel, [OMISSIS] Kehl,

verzoekers en verzoekers in Revision,

[OMISSIS]

en

Finanzamt Offenburg,

verweerder en verweerder in Revision,

inzake inkomstenbelasting 2005 en 2006

heeft de I. Senat

[OMISSIS]

na de mondelinge behandeling op 16 september 2015 besloten:

1. De behandeling van de zaak wordt geschorst.
2. Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

[Or. 2] 1. Verzet artikel 39 EG (thans artikel 45 VWEU) zich tegen een bepaling van Duits recht die bepaalt dat premies die door een in Duitsland wonende en in Franse overheidsdienst werkzame werknemer zijn betaald voor de Franse pensioen- en ziektekostenverzekering, anders dan vergelijkbare premies die een in Duitsland werkzame werknemer heeft betaald voor de Duitse sociale verzekering, de heffingsgrondslag voor de inkomstenbelasting niet verminderen, wanneer het arbeidsloon volgens de overeenkomst ter vermijding van dubbele belasting tussen Duitsland en Frankrijk in Duitsland niet mag worden belast en enkel het op overige inkomsten toe te passen belastingtarief verhoogt?

2. Moet vraag 1 ook bevestigend worden beantwoord wanneer de betrokken verzekeringspremies in het kader van de belastingheffing over het arbeidsloon door de Franse Staat – hetzij ten belope van het reële bedrag ervan, hetzij forfaitair –

- a) in aftrek zijn gebracht, of
- b) weliswaar in aftrek hadden moeten worden gebracht maar, aangezien er geen verzoek om aftrek is ingediend, niet in aanmerking zijn genomen?

Motivering

I. Feiten en geding

De in de litigieuze jaren (2005 en 2006) in Duitsland wonende verzoekers en verzoekers in Revision (hierna: „verzoekers”) zijn echtgenoten die gezamenlijk worden aangeslagen in de inkomstenbelasting. Verzoeker was ambtenaar in Duitsland en verwierf daardoor inkomsten uit loondienst. Verzoekster was Frans staatsburger en werkzaam als ambtenaar bij de Franse belastingdienst. Zij ontving daarvoor bruto-arbeidslonen van respectievelijk 22 342 EUR (2005) en 24 397 EUR (2006). Blijkens haar loonstroken **[Or. 3]** werden de brutolonen van verzoekster verminderd met de volgende aftrekposten (tussen haakjes de door het Finanzgericht – hierna: „FG” – vastgestelde betekenis van de verschillende aftrekposten):

- Retenue à la source (bronbelasting)
- Pension civile (burgerlijk pensioen)
- Pension civile IMT (burgerlijk pensioen op de maandelijke brutovergoeding wegens expertise)
- Mutuelle des agents des impôts (MAI) Branche générale, respectievelijk Multi sante (premie voor de aanvullende ziektekostenverzekering en in de aanvullende invaliditeitsverzekering en de nabestaandenvoorziening)
- MAI premuo (premie voor de aanvullende invaliditeitsverzekering en de nabestaandenverzekering van belastingambtenaren)
- Contribution ouv. maladie deplafon (werknemerspremie voor de ziektekostenverzekering)
- RAFP (premie voor het aanvullend pensioen voor de openbare sector; de tijdens de actieve dienst betaalde premies zijn van invloed op de hoogte van de latere pensioenen).

Verweerder en verweerder in Revision (het Finanzamt; hierna: „FA”) heeft de inkomsten die verzoekster in de litigieuze jaren (2005 en 2006) had verworven uitgesloten van de heffingsgrondslag van de voor elk van die jaren vast te stellen inkomstenbelasting, op de grond dat deze inkomsten uit hoofde van het Frans-Duitse verdrag tot het vermijden van dubbele belasting en houdende bepalingen inzake wederzijdse administratieve en juridische bijstand op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, alsmede op het gebied van bedrijfsbelastingen en grondbelastingen van 21 juli 1959 [OMISSIS] zoals gewijzigd bij het wijzigingsprotocol van 9 juni 1969 [OMISSIS] en het aanvullend protocol van 20 december 2001 [OMISSIS] (hierna: „belastingverdrag 1959” – waren vrijgesteld van belastingheffing. Hij heeft deze inkomsten echter – verminderd met de posten „Pension civile” en „Pension **[Or. 4]** civile IMT”, die volgens hem geen deel uitmaken van het ontvangen arbeidsloon – in aanmerking genomen bij het bepalen van de belastingtarieven, op grond van het progressievoorbehoud van § 32b, lid 1, punt 3, van het Einkommensteuergesetz 2002 (Duitse Wet op de inkomstenbelasting 2002), zoals gewijzigd bij het Gesetz zur Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen (Alterseinkünftegesetz) (Duitse Wet inzake nieuwe voorschriften betreffende de fiscale behandeling van uitgaven voor pensioenvoorzieningen en van pensioeninkomsten, van 5 juli 2004 (BGBl I 2004, 1427, BStBl I 2004, 554) (hierna: „EStG 2002, zoals gewijzigd”).

Verzoekers zijn van mening dat het FA de inkomsten van verzoekster die onder het progressievoorbehoud vallen, onjuist heeft berekend. Met uitzondering van de bronbelasting (Retenue à la source) hadden de aftrekposten van het bruto-arbidsloon van verzoekster niet in het kader van het progressievoorbehoud in

aanmerking mogen worden genomen. Uit het algemene beginsel van gelijke behandeling van artikel 3 Grundgesetz (Duitse grondwet) leiden zij, ten eerste, af dat de inkomsten van verzoekster in het kader van het progressievoorbehoud niet anders mogen worden berekend dan de belastingplichtige inkomsten van Duitse ambtenaren, aan wie de Staat aanzienlijke belastingvrije sociale uitkeringen toekent. Dit moet worden beschouwd als een ongelijke behandeling die bovendien in strijd is met de discriminatieverboden die zijn neergelegd in artikel 21 belastingverdrag 1959 en in het Unierecht. Ten tweede zijn verzoekers van mening dat het bij de aftrekposten gaat om aftrekbare, vooraf ingecalculeerde beroepskosten, respectievelijk om bijzondere uitgaven die in aanmerking kunnen worden genomen.

Het om die reden ingestelde beroep [OMISSIS] **[Or. 5]** [OMISSIS] [opmerkingen betreffende de procedure] werd door het FG [OMISSIS] bij uitspraak van 31 juli 2013, 14 K 2265/11 [OMISSIS] ongegrond verklaard.

Tegen die uitspraak heeft verzoeker beroep in Revision ingesteld.

Verzoekers vorderen vernietiging van de uitspraak van het FG en wijziging van de bestreden besluiten in die zin, dat bij de berekening van de inkomsten van verzoekster in het kader van het progressievoorbehoud het „net à payer” enkel met de post „Retenue à la source” verhoogd wordt.

Het FA vordert afwijzing van het beroep in Revision.

[OMISSIS] [opmerkingen betreffende de procedure] In de procedure [van verzoekers met betrekking tot de inkomstenbelasting over de jaren 2003 en 2004] heeft de Senat het beroep in Revision [OMISSIS] bij uitspraak van 16 september 2015 [OMISSIS] ongegrond verklaard; die uitspraak is ten behoeve van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „HvJEU”) bij de onderhavige beslissing gevoegd.

II. Beoordeling naar Duits recht

De beslissing op de Revision is afhankelijk van de beantwoording van de aan het HvJEU gestelde prejudiciële vragen. [OMISSIS] **[Or. 6]** [OMISSIS] [nadere uitwerking]

1. De inkomsten van verzoekster uit haar arbeid in Frankrijk moeten, op grond van het zogenoemde kasstaatbeginsel van artikel 14, lid 1, juncto artikel 20, lid 1, onder a), belastingverdrag 1959 worden uitgesloten van de heffingsgrondslag voor de Duitse inkomstenbelasting van de in de litigieuze jaren in Duitsland wonende en derhalve (zie § 1, lid 1, EStG 2002, zoals gewijzigd) aldaar onbeperkt belastingplichtige verzoekers. Het kasstaatbeginsel omvat, volgens artikel 14, lid 1, eerste zin, belastingverdrag 1959, salarissen, lonen en soortgelijke vergoedingen, alsmede pensioenen, die een van de verdragsstaten betaalt aan, onder meer, in de andere verdragsstaat wonende natuurlijke personen ter zake van

actueel of vroeger verrichte diensten in het openbaar bestuur of in de strijdkrachten. De inkomsten moeten evenwel overeenkomstig § 32b, lid 1, punt 3, EStG 2002, zoals gewijzigd, worden meegerekend bij de vaststelling van een bijzonder belastingtarief dat moet worden toegepast op het belastbare inkomen van verzoekers. Op dit punt verschillen partijen niet van mening.

2. Volgens de toepasselijke wettelijke bepalingen verminderen de litigieuze uitgaven voor sociale voorzieningen van verzoekster niet het voor de berekening van het progressievoorbehoud aan te houden belastingvrije inkomen.

a) Het FG heeft de door het FA voor de berekening van het belastingvrije inkomen meegetelde inkomsten van verzoekster – te weten de bruto-arbeidslonen met uitzondering van de posten „Pension civile” en „Pension civile IMT” – terecht aangemerkt als in de litigieuze jaren ontvangen inkomsten. De Senat verwijst in dit verband naar het arrest dat hij heeft gewezen op 16 september 2015 [OMISSIS]. De daarin geformuleerde overwegingen [Or. 7] inzake de ontvangst van arbeidsloon, zijn bij analogie van toepassing op de aftrekposten die in mindering zijn gebracht op het loon over de litigieuze jaren 2005 en 2006.

b) De litigieuze, uit het ontvangen arbeidsloon van verzoekster bekostigde uitgaven voor sociale voorzieningen zijn in het kader van het progressievoorbehoud niet – ook niet wat de premies voor de pensioenvoorziening betreft – aftrekbaar als beroepskosten overeenkomstig § 9 EStG 2002, zoals gewijzigd.

aa) Premies voor de ziektekostenverzekering dekken een algemeen levensrisico en behoren derhalve niet tot de beroepskosten [OMISSIS]. Niets wijst er op dat met de specifiek premies enkel beroepsrisico's worden gedekt.

bb) Uitgaven voor pensioenvoorzieningen worden door de wetgever uitdrukkelijk tot de bijzondere uitgaven gerekend, zodat een aftrek als beroepskosten is uitgesloten. Voor de litigieuze jaren vloeit deze toerekening voort uit § 10, lid 1, punt 2, onder a) (premie voor de wettelijke pensioenverzekeringen) en onder b) (premie voor de opbouw van een door kapitaal gedekte pensioenvoorziening) alsmede punt 3 (premie voor, onder meer, de ziektekostenverzekering en de hulpbehoevendheidsverzekering), EStG 2002, zoals gewijzigd. Dat het bij de uitgaven voor de pensioenvoorziening, gelet op hun „ware” aard, gaat om beroepskosten (vooraf gemaakte beroepskosten met betrekking tot overige inkomsten in de zin van § 22, punt 1, derde zin, onder a), EStG 2002, zoals gewijzigd [OMISSIS]), speelt volgens de wetssystematiek voor de vraag naar de aftrekbaarheid op grond van § 9 EStG 2002, zoals gewijzigd, geen rol. De Senat verwijst in zoverre opnieuw naar het arrest van de Senat van 16 september 2015 [OMISSIS]. Voor het in casu wettelijke kader op grond van het Alterseinkünftegesetz (Duitse wet op de ouderdomsinkomsten), geldt geen andere beoordeling [OMISSIS] [Or. 8] [OMISSIS].

c) Als bijzondere uitgaven kunnen de premies voor de pensioenvoorziening en de overige uitgaven voor sociale voorzieningen van verzoekster bij de berekening van het op het belastbaar inkomen van verzoekers toe te passen belastingtarief niet in aanmerking worden genomen. De in § 32b, lid 2, punt 2, EStG 2002, zoals gewijzigd, voorgeschreven berekening omvat namelijk, volgens de bewoordingen ervan, enkel „inkomsten”. Bijzondere uitgaven worden evenwel niet tot de inkomsten gerekend, doch worden pas na de vaststelling van de inkomsten van het totale bedrag van de inkomsten afgetrokken (§ 2, lid 4, EStG 2002, zoals gewijzigd). Dit sluit inaanmerkingneming ervan in het kader van het progressievoorbehoud uit [OMISSIS].

3. Als bijzondere uitgaven in de zin van § 10, lid 1, punt 2, of punt 3, EStG 2002, zoals gewijzigd, verminderen de door verzoekster betaalde premies voor de pensioen- en ziektekostenverzekeringen niet de heffingsgrondslag van de inkomstenbelasting.

a) Overeenkomstig § 2, lid 4, juncto § 10, lid 1, punt 2, onder a), EStG 2002, zoals gewijzigd, dienen onder meer premies voor wettelijke pensioenverzekeringen alsmede voor pensioenregelingen voor vrije beroepen, die prestaties bieden die vergelijkbaar zijn met die van wettelijke pensioenverzekeringen, als bijzondere uitgaven, van het totale bedrag aan inkomsten te worden afgetrokken. Hetzelfde geldt, onder bepaalde voorwaarden, voor premies voor de opbouw van een eigen, door kapitaal gedekte, [Or. 9] pensioenverzekering [§ 10, lid 1, punt 2, onder b), EStG 2002, zoals gewijzigd] en voor premies voor, onder meer, werkloosheidverzekeringen, beroeps- en arbeidsongeschiktheidsverzekeringen, alsook voor ziektekosten- en hulpbehoevendheidsverzekeringen [§ 10, lid 1, punt 3, onder a), EStG 2002, zoals gewijzigd]. De aftrek, als bijzondere uitgaven, van uitgaven voor sociale voorzieningen wordt begrensd door de in § 10, lid 3 e.v., EStG 2002, zoals gewijzigd, vastgelegde plafonds.

b) Op grond van de feitelijke vaststellingen van het FG moet er vanuit worden gegaan dat de premies van verzoekster voor de „MAI”, „MAI premuo”, „RAFP” en de „Contribution ouv. maladie deplafon” voldoen aan de feitelijke omschrijvingen van § 10, lid 1, punt 2, onder a) of punt 3, onder a), EStG 2002, zoals gewijzigd. Anders dan in de parallelle zaak [OMISSIS] blijkt uit de bestreden besluiten met betrekking tot de litigieuze jaren niet dat de in § 10, lid 3, e.v. EStG 2002, zoals gewijzigd, bedoelde aftrekplafonds voor de bijzondere uitgaven reeds zonder de litigieuze uitgaven voor sociale voorzieningen zijn bereikt. [OMISSIS] [wordt nader uiteengezet]

c) Aftrek van bijzondere uitgaven is evenwel uitgesloten, aangezien de litigieuze premies onder het aftrekverbod van § 10, lid 2, punt 1, EStG 2002, zoals gewijzigd, vallen. Deze bepaling luidt als volgt:

„De aftrek van de in lid 1, punten 2 en 3, bedoelde bedragen (uitgaven voor sociale voorzieningen) is onderworpen aan de voorwaarde dat zij **[Or. 10]**

1. niet in rechtstreeks economisch verband staan met belastingvrije inkomsten, [...]”

Van het volgens deze bepaling voor de uitsluiting van de aftrek van bijzondere uitgaven beslissende, rechtstreekse economische verband met belastingvrije inkomsten is in casu, gelet op de door het kasstaatbeginsel van artikel 14, lid 1, belastingverdrag 1959 bewerkstelligde vrijstelling van het inkomen van verzoekster van binnenlandse belastingheffing, sprake [OMISSIS]. Derhalve is de Revision van verzoekers naar nationaal recht ongegrond en dient zij te worden afgewezen.

III. Verenigbaarheid met het Unierecht

1. Wat de op het loon ingehouden premies voor de ziektekosten- en pensioenverzekeringen betreft, worden onbeperkt belastingplichtigen die arbeid in loondienst verrichten in de overheidsdienst van een andere lidstaat (en wier inkomsten derhalve op grond van het toepasselijke verdrag ter vermijding van dubbele belasting zijn vrijgesteld van binnenlandse belastingheffing) als gevolg van het aftrekverbod van § 10, lid 2, punt 1, EStG 2002, zoals gewijzigd, slechter behandeld dan belastingplichtigen die op het nationale grondgebied werken. Laatstgenoemden kunnen namelijk dergelijke uitgaven voor sociale voorzieningen in het kader van de aftrek van bijzondere uitgaven in aftrek brengen. Daarom is sprake van ongelijke behandeling, die de unierechtelijke fundamentele vrijheden van verzoekster kan aantasten.

a) Of verzoekster zich als ambtenaar van de Franse Staat in dit verband kan beroepen op de door artikel 39 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, zoals gewijzigd bij het Verdrag van Nice houdende wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie, **[Or. 11]** de Verdragen tot oprichting van de Europese Gemeenschappen en sommige bijbehorende akten (Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen 2002, nr. C 325, blz. 1) – EG –, thans artikel 45 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, zoals gewijzigd bij het Verdrag van Lissabon tot wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap (Publicatieblad van de Europese Unie 2008, nr. C 115, blz. 47) – VWEU – gewaarborgde vrije verkeer van werknemers, kan evenwel worden betwijfeld. Ingevolge artikel 39, lid 4, EG zijn de bepalingen van dit artikel namelijk niet van toepassing op de betrekkingen in overheidsdienst.

Desalniettemin is de Senat van mening dat artikel 39 EG op de onderhavige situatie van toepassing is. De uitsluiting van de werkingssfeer van artikel 39, lid 4, EG is namelijk gebaseerd op de gedachte dat de uitoefening van openbaar gezag bij de functionaris een bijzondere verbondenheid met de staat en daarmee diens

staatsburgerschap veronderstelt (arrest HvJEU van 17 december 1980, Commissie/België, C-149/79, EU:C:1980:297, punt 10, Jurispr. blz. 3881). Verzoeksters positie als ambtenaar en de verbondenheid van haar arbeid met de Franse Staat zijn echter in casu niet van doorslaggevende betekenis. De geschetste ongelijke behandeling zou zich, indien verzoekster in Frankrijk arbeid zou hebben verricht voor een privaatrechtelijke werkgever, op dezelfde wijze hebben voorgedaan. In dat geval zou het loon van verzoekster namelijk weliswaar niet op grond van het kasstaatbeginsel van artikel 14 belastingverdrag 1959, maar op grond van artikel 13, lid 1, juncto artikel 20, lid 1, onder a), van datzelfde verdrag als inkomsten uit in Frankrijk verrichte arbeid in loondienst zijn vrijgesteld van binnenlandse belastingheffing, en zou het aftrekverbod van § 10, lid 2, punt 1, EStG 2002, zoals gewijzigd, eveneens van toepassing zijn [OMISSIS] **[Or. 12]** [OMISSIS]. Voor de Duitse belastingdienst is verzoekster slechts „toevallig” ambtenaar en geen bij een privaatrechtelijke werkgever in Frankrijk werkzame werknemer. Aangezien artikel 39, lid 4, EG in beginsel strikt moet worden uitgelegd (zie arrest HvJEU van 3 juli 1986, Lawrie-Blum, C-66/85, EU:C:1986:284, punt 28, Jurispr. blz. 2121), kan de uitsluiting van de werkingssfeer in casu niet van toepassing zijn.

b) Indien deze beoordeling onjuist zou zijn, dan zou de werkingssfeer van het algemeen beginsel van vrij verkeer (artikel 18 EG, thans artikel 21 VWEU) worden aangetast. In dat geval hebben de vragen van de Senat betrekking op deze fundamentele vrijheid.

2. Volgens de rechtspraak van het HvJEU is een nationale regeling op grond waarvan een in een lidstaat wonende persoon die een economische activiteit uitoefent in een andere lidstaat de verschuldigde belasting niet kan verminderen door de in de werkstaat betaalde socialezekerheidspremies in aftrek te brengen, in strijd met de door artikel 43, eerste zin, EG (thans artikel 49 VWEU) gewaarborgde vrijheid van vestiging en de in artikel 49 EG (thans artikel 56 VWEU) neergelegde vrijheid van dienstverrichting (arrest HvJEU van 19 november 2009, C-314/08, EU:C:2009:719, Jurispr. blz. I-11049). De in deze rechtspraak geformuleerde overwegingen zijn in beginsel naar analogie van toepassing op de werkingssfeer van het vrij verkeer van werknemers.

De situatie van verzoekster, die in Duitsland woont en arbeid in loondienst verricht in de overheidsdienst van een andere lidstaat, waarvoor zij is aangesloten bij de ziektekosten- en pensioenverzekering, en de situatie van een belastingplichtige die eveneens in Duitsland woont, **[Or. 13]** maar ook zijn arbeidsactiviteit verricht in Duitsland, alwaar hij is aangesloten bij het nationale socialezekerheidsstelsel, zijn met betrekking tot de belastinggrondslag vergelijkbaar, aangezien beiden in Duitsland onbeperkt belastingplichtig zijn. Derhalve moet volgens dezelfde beginselen, en dus op basis van dezelfde belastingvoordelen, belasting over hun inkomsten worden geheven. De weigering om de ingezeten belastingplichtige het recht te verlenen om het bedrag van de in een andere lidstaat betaalde socialezekerheidspremies af te trekken van de

belastinggrondslag in Duitsland, dan wel om de in een andere lidstaat betaalde socialezekerheidspremies in mindering te brengen op de in Duitsland verschuldigde belasting, kan de betrokken belastingplichtige ervan weerhouden om zijn recht van vrij verkeer van werknemers uit te oefenen, en vormt aldus een beperking van deze fundamentele vrijheid.

3. Omdat volgens het belastingverdrag 1959 de heffingsbevoegdheid voor het door verzoekster ontvangen arbeidsloon toekomt aan de Franse Staat, kan de uitsluiting van de aftrek van bijzondere uitgaven in Duitsland dienen ter waarborging van een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten en derhalve gerechtvaardigd zijn.

a) Volgens vaste rechtspraak is het in beginsel de woonstaat die de belastingplichtige alle aan zijn persoonlijke en gezinssituatie verbonden fiscale voordelen moet toekennen, omdat deze staat de persoonlijke draagkracht van de belastingplichtige het best kan beoordelen, „aangezien hij [in die staat] het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft” (zie arresten HvJEU van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punt 32, Jurispr. blz. I-225; Beker **[Or. 14]**, en 28 februari 2013, C-168/11, EU:C:2013:117, punt 43, BStBl II 2015, 431).

De woonstaat kan zich derhalve niet beroepen op de rechtvaardigingsgrond van een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten om te ontkomen aan de verantwoordelijkheid – die in beginsel op de woonstaat rust – om de met de persoonlijke en gezinssituatie verbonden aftrekposten toe te kennen die de belastingplichtige toekomen, tenzij deze staat bij overeenkomst ontheven is van de verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie van de op zijn grondgebied wonende belastingplichtigen die hun economische activiteit gedeeltelijk in een andere lidstaat uitoefenen, geheel voor zijn rekening te nemen, of constateert dat een of meer werkstaten, zelfs buiten enige overeenkomst om, over de door hen belaste inkomsten voordelen verlenen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie van belastingplichtigen die niet op het grondgebied van deze staten wonen, maar aldaar belastbare inkomsten verwerven (arresten HvJEU van 12 december 2002, De Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punt 99 e.v., Jurispr. blz. I-11819; Beker, EU:C:2013:117, punt 56, BStBl II 2015, 431, en 12 december 2013, Imfeld en Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punt 69, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung – HFR – 2014, 183).

b) Volgens deze beginselen is het bestaan van een rechtvaardigingsgrond in de situatie van het onderhavige geval twijfelachtig.

aa) Het belastingverdrag 1959 bevat geen regeling die de betrokken woonstaat ontheft van zijn verplichting om volledig rekening te houden met de persoonlijke en familiesituatie van belastingplichtigen die in de andere **[Or. 15]** staat werken en wier arbeidsinkomsten op grond van artikel 14 (of artikel 13) belastingverdrag 1959 in de werkstaat kunnen worden belast.

bb) Of Frankrijk met betrekking tot de door deze lidstaat belaste inkomsten, onafhankelijk van het verdrag, eenzijdig voordelen toekent die verband houden met de inaanmerkingneming van de persoonlijke en familiesituatie van belastingplichtigen die niet op zijn grondgebied wonen doch daar wel belastbare inkomsten verwerven, kan uit de vaststellingen van de feitenrechter in eerste aanleg niet worden opgemaakt. Uit de uitspraak van het FG kan met name niet worden afgeleid of Frankrijk bij de berekening van de bronbelasting (retenue à la source) die wordt ingehouden op de inkomsten van verzoekster, voordelen toekent die rekening houden met de lasten van de litigieuze uitgaven voor sociale voorzieningen, dan wel of voor verzoekster in die Staat de mogelijkheid heeft bestaan van een jaarlijkse belastingaanslag, in het kader waarvan haar dergelijke voordelen worden toegekend en of zij van deze mogelijkheid daadwerkelijk gebruik heeft gemaakt. Indien het antwoord op de eerste prejudiciële vraag zou afhangen van deze omstandigheden (zie de tweede vraag), dan zou de Senat de zaak voor nader feitelijk onderzoek moeten terugverwijzen naar het FG.

cc) Het is evenwel de vraag of de eenzijdige inaanmerkingneming door de werkstaat van de litigieuze uitgaven voor sociale voorzieningen het aftrekverbod kan rechtvaardigen.

De X. Senat van het BFH heeft deze vraag in zijn arrest in BFHE 237, 434, BStBl II 2012, 721 bevestigend beantwoord. Hij kwam tot deze conclusie op basis van het arrest van het HvJEU Filipiak (EU:C:2009:719, punt 51, Jurispr. blz. I-11049), dat berustte op de premisse dat de in die zaak aan de orde [Or. 16] zijnde uitgaven voor sociale voorzieningen niet in aanmerking konden worden genomen in de werkstaat. De verwijzende Senat acht deze conclusie evenwel niet dwingend. De omstandigheid dat het HvJEU er in bovengenoemd arrest van uit is gegaan dat de uitgaven in die werkstaat niet in aftrek konden worden gebracht, wettigt niet a contrario de aanname dat indien – anders dan in de zaak Filipiak – de uitgaven in de werkstaat in aftrek kunnen worden gebracht, de uitsluiting, door de woonstaat, van de aftrek in elk geval gerechtvaardigd is.

Volgens de rechtspraak van het HvJEU veronderstelt de rechtvaardiging van een uitsluiting van aftrek in de woonstaat dat de methoden ter voorkoming van dubbele belastingheffing of nationale belastingregelingen die tot gevolg hebben dat dubbele belastingheffing wordt voorkomen of verzacht, de belastingplichtigen van de betrokken lidstaten ervan moeten verzekeren dat uiteindelijk alle aspecten van hun persoonlijke en gezinssituatie naar behoren in aanmerking worden genomen, ongeacht de wijze waarop de betrokken lidstaten deze verplichting onderling hebben verdeeld. Anders zou een met de verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van werknemers onverenigbare ongelijke behandeling worden gecreëerd, die niet het gevolg zou zijn van de dispariteiten tussen de nationale belastingstelsels (arresten HvJEU De Groot, EU:C:2002:750, punt 101, Jurispr. blz. I-11819; Imfeld en Garcet, EU:C:2013:822, punt 70, HFR 2014, 183).

Een dergelijke verzekering wordt door de in § 10, lid 2, punt 1, EStG 2002, zoals gewijzigd, voorziene regels inzake de uitsluiting van aftrek, niet geboden. Op grond van die regels is aftrek van uitgaven voor sociale voorzieningen uitgesloten, onafhankelijk van de vraag of de belastingplichtige de mogelijkheid heeft om de uitgaven naar behoren in aanmerking te doen nemen door de staat die het recht heeft om belasting te heffen over de belastingvrije **[Or. 17]** inkomsten die met de uitgaven verband houden. Voor de uitsluiting van de aftrek is het verband met de belastingvrije inkomsten beslissend en op zichzelf toereikend.

dd) Dat het niet toepassen van het aftrekverbod van § 10, lid 2, punt 1, EStG 2002, zoals gewijzigd, ertoe zou kunnen leiden dat de belastingplichtige de uitgaven voor sociale voorzieningen uiteindelijk tweemaal – namelijk een eerste maal in de werkstaat bij de belasting van het arbeidsinkomen, en een tweede maal in het kader van de aanslag in de woonstaat – in aftrek kan brengen, staat er niet aan in de weg dat de uitsluiting van aftrek in strijd kan zijn met het Unierecht. Deze omstandigheid zou enkel het gevolg zijn van de parallelle toepassing van de Duitse en de Franse belastingregeling, zoals deze onder de in het belastingverdrag 1959 vastgelegde voorwaarden tussen deze twee lidstaten is overeengekomen (zie arrest HvJEU Imfeld en Garcet EU:C:2013:822, punt 70, HFR 2014, 183).

4. Aangaande het nadere argument dat verzoekers ontlenen aan de ongelijke behandeling in vergelijking met gehuwden die beiden ambtenaar zijn in Duitsland, bestaat volgens de Senat geen twijfel aan de verenigbaarheid met het Unierecht van de aan de orde zijnde bepalingen inzake het progressievoorbehoud en de aftrek van bijzondere uitgaven. Het Unierecht verplicht de Duitse wetgever niet om bestaande verschillen tussen het vergoedingsstelsel voor Duitse ambtenaren en dat voor Franse ambtenaren met behulp van het belastingrecht gelijk te schakelen. De Senat wijst in dit verband nogmaals op zijn arrest van 16 september 2015 **[OMISSIS]**. **[Or. 18]** Hij acht deze rechtssituatie zo duidelijk dat hij op dit punt afziet van het stellen van een prejudiciële vraag aan het HvJEU. (zie arrest HvJEU van 6 oktober 1982, CILFIT, C-283/81, EU:C:1982:335, Jurispr. blz. 3415)

[OMISSIS]