Datum van inontvangstneming	:	23/06/2014

Zaak C-241/14

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:

16 mei 2014

Verwijzende rechter:

Finanzgericht Baden-Württemberg (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

19 december 2013

Verzoekende partij:

Roman Bukovansky

Verwerende partij:

Finanzamt Lörrach

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Inkomstenbelasting over het jaar 2008

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

Prejudiciële vraag

Moet de Overeenkomst van 21 juni 1999 tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen (BGBl. II 2001, 810 e.v.), die op 2 september 2001 door de Duitse Bondsdag als wet is aangenomen (BGBl. II 2001, 810) en op 1 juni 2002 in werking is getreden, in het bijzonder de preambule, de artikelen 1, 2 en 21 alsmede de artikelen 7 en 9 van bijlage I ervan, aldus worden uitgelegd dat deze Overeenkomst eraan in de weg staat dat een van Duitsland naar Zwitserland verhuisde werknemer die niet de Zwitserse nationaliteit heeft en die sinds zijn

vertrek naar Zwitserland een zogenoemde „omgekeerde grensarbeider" is in de zin van artikel 15a, lid 1, van de Overeenkomst van 11 augustus 1971 tussen de Bondsrepubliek Duitsland en de Zwitserse Bondsstaat ter vermijding van dubbele belasting op het gebied van de inkomsten- en vermogensbelasting, overeenkomstig artikel 4, lid 4, juncto artikel 15a, lid 1, vierde volzin, van deze laatste Overeenkomst aan de Duitse belastingheffing wordt onderworpen?

Aangevoerde internationaalrechtelijke bepalingen

Overeenkomst van 21 juni 1999 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; hierna: „Overeenkomst inzake het vrije verkeer van personen"), in het bijzonder bijlage I, artikelen 7 en 9 ervan.

Overeenkomst van 11 augustus 1971 tussen de Bondsrepubliek Duitsland en de Zwitserse Bondsstaat ter vermijding van dubbele belasting op het gebied van de inkomsten- en vermogensbelasting, in de versie van het protocol tot wijziging van 21 december 1992 (hierna: „Overeenkomst BD-Zwitserland 1971"), in het bijzonder de artikelen 4 en 15a ervan.

Aangevoerde Unierechtelijke bepalingen

Verordening (EEG) nr. 1408/71 van de Raad van 14 juni 1971 betreffende de toepassing van de socialezekerheidsregelingen op werknemers en zelfstandigen, alsmede op hun gezinsleden, die zich binnen de Gemeenschap verplaatsen (PB L 149, blz. 2).

Aangevoerde nationale bepalingen

Einkommensteuergesetz 2008 (wet op de inkomstenbelasting; hierna: „EStG").

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

1 Verzoeker is in Mährisch-Ostrau (thans Tsjechische Republiek) geboren en woont sinds 1969 in de Bondsrepubliek Duitsland. Hij heeft zowel de Tsjechische als de Duitse nationaliteit.

2 In 2008 (het litigieuze jaar) genoot hij naast andere inkomsten vanaf 1 augustus tevens inkomsten uit loondienst. In de onderhavige zaak gaat het om de belasting over laatstgenoemde inkomsten.

3 Verzoeker was vanaf 1999 in dienst bij Zwitserse werkgevers en is sinds 2002 werkzaam bij een Zwitsers farmaceutisch concern. Als grensarbeider viel hij onder de Overeenkomst BD-Zwitserland 1971. In 2006 werd hij door dit concern

bij een in Duitsland gevestigde concerndochter, Novartis Pharma Produktions GmbH, als bedrijfsleider ingezet. Het maandelijks salaris werd onverminderd door het moederconcern overgemaakt op de bankrekening van verzoeker bij een in Zwitserland gevestigde financiële instelling. Verder bleef verzoeker onderworpen aan het Zwitsers stelsel van werknemersverzekeringen en de Zwitserse ouderdoms-, nabestaanden- en arbeidsongeschiktheidsverzekering. De rechtsgrondslag hiervoor is artikel 17 van verordening (EEG) nr. 1408/71 die sinds 2002 ook voor Zwitserland geldt. De in zoverre in Zwitserland wettelijk verschuldigde werkgeverspremies werden betaald door het moederconcern dat in sociaal- en arbeidsrechtelijk opzicht onverminderd de werkgever van verzoeker was. De hiermee gemoeide kosten werden binnen het concern ten laste van Novartis Pharma Produktions GmbH verrekend.

4 Na zijn verhuizing woont verzoeker sinds 1 augustus 2008 in Zwitserland. Novartis Pharma Produktions GmbH beschouwde verzoeker vanaf dat moment als (zogenoemde „omgekeerde") grensarbeider in de zin van artikel 15a, lid 1, van de Overeenkomst BD-Zwitserland 1971. Zij hield 4,5 % van het brutobedrag van het aan verzoeker betaalde salaris in als loonbelasting ten behoeve van de bevoegde Duitse belastingautoriteit. De Zwitserse belastingdienst bepaalde voor het tijdvak vanaf augustus van het litigieuze jaar de directe bondsbelasting op 2 232,75 CHF en de kantonnale belasting op 6 744,50 CHF.

5 In zijn aangifte inkomstenbelasting ging verzoeker ervan uit dat hij ten tijde van de relevante feiten voor het tijdvak augustus tot en met december – na zijn vertrek naar Zwitserland – weliswaar met zijn inkomsten uit loondienst beperkt belastingplichtig was, maar dat hij als (zogenoemde omgekeerde) grensarbeider met die inkomsten – met inaanmerkingneming van de rechtmatig door Novartis Pharma Produktions GmbH aan de bron ingehouden loonbelasting – aan heffing in Zwitserland onderworpen was. De belastingdienst was het hiermee in zijn aanslag niet eens en hield op de betrokken inkomsten binnenlandse belasting in. Met zijn beroep beoogt verzoeker de beslissing van de belastingdienst aldus te wijzigen dat deze inkomsten worden vrijgesteld van belasting.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

6 Verzoeker is van mening dat niet is voldaan aan de voorwaarden voor de bevoegdheid om in Duitsland belasting te heffen over zijn vanaf de maand augustus van het litigieuze jaar verkregen inkomsten uit loondienst via de zogenoemde overkoepelende belastingheffing krachtens artikel 4, lid 4, van de Overeenkomst BD-Zwitserland 1971.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

7 De prejudiciële vraag is relevant voor de beslechting van het hoofdgeding. Wordt deze vraag bevestigend beantwoord, dan moet de belastingaanslag aldus worden

gewijzigd dat de door verzoeker vanaf 1 augustus van het litigieuze jaar verkregen inkomsten uit loondienst in het binnenland zijn vrijgesteld van belasting, omdat verzoeker vanaf dit tijdstip als (omgekeerde) grensarbeider overeenkomstig artikel 15a, lid 1, eerste volzin, juncto artikel 15a, lid 3, sub b, van de Overeenkomst BD-Zwitserland 1971 wat deze inkomsten betreft enkel in Zwitserland belasting verschuldigd is. In geval van een ontkennend antwoord zou door de bepalingen ter zake van de zogenoemde overkoepelende belastingheffing krachtens artikel 4, lid 4, van de Overeenkomst BD-Zwitserland 1971, ondanks het vertrek naar en de vestiging van verzoeker in Zwitserland vanaf 1 augustus van het litigieuze jaar, de belastingplicht jegens verzoeker in het binnenland ter zake van zijn uit loondienst verkregen inkomsten in stand blijven en de dubbele belasting enkel door verrekening van de in Zwitserland betaalde belasting vermeden worden (artikel 4, lid 4, derde volzin, van de Overeenkomst BD-Zwitserland 1971), hetgeen erop neerkomt dat het hogere Duitse belastingniveau van kracht blijft en daarmee de totale fiscale last tot het Duitse belastingniveau wordt opgehoogd. Het beroep zou in zoverre geen doel treffen.

Situatie volgens Duitse bepalingen inzake inkomstenbelasting en dubbele belastingheffing

8 1. Verzoeker was vanaf zijn vertrek naar Zwitserland per 1 augustus van het litigieuze jaar niet langer onbeperkt belastingplichtig voor zijn inkomsten (§ 1, lid 1, EStG 2008), omdat hij – zoals de behandelende kamer heeft geconstateerd – vanaf dat tijdstip in het binnenland geen vaste woon- of verblijfplaats meer had. Hij was vanaf dit tijdstip evenwel onderworpen aan de beperkte belastingplicht krachtens § 1, lid 4, juncto § 49, lid 1, nr. 4, sub c, EStG 2008, omdat hij in het kader van een arbeidscontract in het binnenland in loondienst werkzaam was als bedrijfsleider van de in het binnenland gevestigde Novartis Pharma Produktions GmbH.

9 2. Over de in het kader van de beperkte belastingplicht door verzoeker verkregen inkomsten is krachtens de Overeenkomst BD-Zwitserland 1971 in Duitsland belasting verschuldigd. Ingevolge artikel 15a, eerste volzin, van de Overeenkomst BD-Zwitserland 1971 kunnen weliswaar door een grensarbeider uit een dienstbetrekking verkregen lonen, salarissen en soortgelijke vergoedingen in de staat van zijn woonplaats worden belast, en voldeed verzoeker ook als zogenoemde omgekeerde grensarbeider (woonachtig in Zwitserland en werkend in het binnenland, van waaruit hij geregeld naar zijn woonadres in Zwitserland is teruggekeerd) aan de voorwaarden voor de toepassing ervan. In het kader van de grensarbeidersregeling heeft evenwel de zogenoemde overkoepelende belastingheffing krachtens artikel 4, lid 4, van de Overeenkomst BD Zwitserland 1971 voorrang. Ingevolge deze uitzonderingsbepaling – die onder andere „belastingvlucht” moet tegengaan – kan Duitsland bij een in Zwitserland woonachtige natuurlijke persoon die geen Zwitsers onderdaan is en die in Duitsland in het totaal ten minste vijf jaar lang volledig belastingplichtig was, in het jaar waarin de volledige belastingplicht is geëindigd en in de hierop volgende

vijf jaar de uit Duitsland afkomstige inkomsten en het in Duitsland aanwezige vermogen, onverminderd de toepassing van de overige bepalingen van de Overeenkomst, belasten.

10 Duitsland verkrijgt evenwel geen recht om belasting te heffen wanneer de natuurlijke persoon in Zwitserland is gaan wonen teneinde daar in een echte dienstbetrekking voor een werkgever te gaan werken (artikel 4, lid 4, vierde volzin, van de Overeenkomst BD-Zwitserland 1971). Volgens de behandelende kamer kan verzoeker hierop evenwel niet met succes een beroep doen.

Situatie volgens Unierecht

11 1. Verzoeker valt met zijn werkzaamheden binnen de werkingssfeer van de Overeenkomst inzake het vrije verkeer van personen. Ingevolge artikel 7, lid 1, van bijlage I bij deze Overeenkomst moet hij worden aangemerkt als „onzelfstandige grensarbeider".

12 2. Hiermee is tevens het in artikel 9, lid 1, van bijlage I bij de Overeenkomst inzake het vrije verkeer van personen verankerde beginsel van gelijke behandeling op hem van toepassing.

13 a) In artikel 9, lid 1, van bijlage I bij de Overeenkomst inzake het vrije verkeer van personen is bepaald dat werknemers die onderdaan zijn van een overeenkomstsluitende partij op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende partij niet op grond van hun nationaliteit anders mogen worden behandeld dan nationale werknemers. Volgens lid 2 van dit artikel genieten werknemers in loondienst op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende partij dezelfde fiscale voordelen als nationale werknemers.

14 b) Verzoeker is onderdaan van een overeenkomstsluitende partij. Hij treedt evenwel niet in loondienst op het nationale grondgebied van de andere overeenkomstsluitende partij (de Zwitserse Bondsstaat), maar in het land van herkomst. Ook gaat het er niet om dat hij niet anders mag worden behandeld dan binnenlandse werknemers op het grondgebied van de Zwitserse Bondsstaat. Niettemin bevindt verzoeker zich jegens de Bondsrepubliek Duitsland in een situatie die vergelijkbaar is met die van iemand die van de door de Overeenkomst inzake het vrije verkeer van personen gegarandeerde rechten en vrijheden gebruik kan maken. Bijgevolg kan verzoeker als Duits onderdaan ten opzichte van zijn land van herkomst een beroep doen op artikel 9, lid 2, van bijlage I bij de Overeenkomst inzake het vrije verkeer van personen. Derhalve kan hij verlangen dat hij op dezelfde manier wordt behandeld als een in het binnenland werkzame werknemer met de Zwitserse nationaliteit die naar Zwitserland verhuist en dus dezelfde fiscale voordelen verkrijgt. Hiermee zou de verruimde beperkte belastingplicht in de zin van de overkoepelende belastingheffing (artikel 4, lid 4, van de Overeenkomst BD Zwitserland 1971) buiten toepassing blijven en zijn inkomsten uit loondienst op grond van zijn status als grensarbeider

vanaf 1 augustus van het litigieuze jaar worden vrijgesteld van binnenlandse belasting.

15 3. Gelet op de rechtspraak van het Hof, volgens welke het vrije onderlinge verkeer van personen dat de overeenkomstsluitende partijen volgens de twee volzin van de preambule van de Overeenkomst vastbesloten zijn tot stand te brengen uitgaande van de bepalingen die in de Unie worden toegepast, wordt belemmerd wanneer een onderdaan van een overeenkomstsluitende partij in zijn land van herkomst wordt benadeeld op de enkele grond dat hij zijn recht van vrij verkeer heeft uitgeoefend (arrest Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121, onder verwijzing naar arrest van 15 december 2011, Bergström, C-257/10, Jurispr. blz. I-13227, punten 27 en 28), is de behandelende kamer van mening dat in het bijzonder ongelijke behandeling op grond van nationaliteit de uitoefening van het recht van vrij verkeer (artikel 2 van de Overeenkomst inzake het vrije verkeer van personen) kan belemmeren en daarom onverenigbaar is met het Unierecht. De overkoepelende belastingheffing die in geval van het vertrek van niet-Zwitserse werknemers naar Zwitserland krachtens artikel 4, lid 4, van de Overeenkomst BD Zwitserland 1971 van toepassing is, maakt migratie weliswaar niet onmogelijk, maar wel minder aantrekkelijk. Hiermee doet deze belastingheffing afbreuk aan de door de Overeenkomst inzake het vrije verkeer van personen nagestreefde doelstelling van de gestage uitbreiding van het vrije verkeer. De bepaling inzake het vrije verkeer in de zin van de preambule van de Overeenkomst inzake het vrije verkeer van personen heeft immers tot doel de onderdanen van de overeenkomstsluitende partijen de toegang tot hun grondgebied te vergemakkelijken en verzet zich tegen maatregelen die het vrije verkeer van de onderdanen van de overeenkomstsluitende partijen zouden kunnen belemmeren (zoals in het geval van de overkoepelende belastingheffing), wanneer zij – zoals verzoeker (los van de nadere en in casu niet vervulde voorwaarden van artikel 4, lid 4, vierde volzin, van de Overeenkomst BD-Zwitserland 1971) – op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende staat een economische activiteit willen uitoefenen (zie met betrekking tot het vrij verkeer van werknemers arresten van 16 oktober 2008, Renneberg, C-527/06, Jurispr. blz. I-7735; 13 november 2003, Schilling en Fleck-Schilling, C-209/01, Jurispr. blz. I-13389, punt 24; 21 februari 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, Jurispr. blz. I-1711, punt 33, en 18 juli 2007, Lakebrink en Peters-Lakebrink, C-182/06, Jurispr. blz. I-6705, punt 17).

16 4. Voorts is artikel 4, lid 4, eerste volzin, van de Overeenkomst BD-Zwitserland 1971 in strijd met het verbod van discriminatie op grond van nationaliteit. De overkoepelende belastingheffing in de zin van artikel 4, lid 4, van de Overeenkomst BD Zwitserland 1971 leidt voor de justitiabele die in Zwitserland gaat wonen tot een langere beperkte belastingplicht voor een periode van vijf jaar. Gedurende dat tijdvak wordt de door hem verschuldigde belasting tot het niveau van de Duitse (inkomsten-)belasting opgehoogd. Deze verruimde beperkte belastingplicht vindt evenwel geen toepassing wanneer de betrokken migrant Zwitsers onderdaan is. Zwitserland heeft tijdens de onderhandelingen

over de Overeenkomst BD-Zwitserland 1971 weten te bedingen dat de eigen onderdanen die migreren niet onder deze bepaling vallen.

17 a) Verzoeker is onderworpen aan de overkoepelende belasting uit hoofde van artikel 4, lid 4, eerste volzin, van de Overeenkomst BD-Zwitserland 1971, omdat hij Duits – en bovendien ook Tsjechisch – onderdaan is. Zou verzoeker ook nog of in plaats hiervan de Zwitserse nationaliteit hebben gehad, dan zou hij in casu niet onder de overkoepelende belastingheffing zijn gevallen, ook wanneer zijn privé- en beroepsleven zich langs dezelfde lijnen zou hebben voltrokken. Dat verzoeker nadeliger wordt behandeld dan een Zwitsers onderdaan is volgens de behandelende kamer onverenigbaar met het in artikel 2 van de Overeenkomst inzake het vrije verkeer van personen verankerde verbod van discriminatie op grond van nationaliteit.

18 b) Gelet op het in de preambule van de Overeenkomst inzake het vrije verkeer van personen opgenomen vrije verkeer van personen geldt dit ook voor het argument dat de verruimde beperkte belastingplicht in de zin van de overkoepelende belastingheffing objectief gerechtvaardigd is omdat een belastingplichtige die geen Zwitsers onderdaan is nog in zekere mate moet integreren in het juridische en sociale systeem van Zwitserland en het voorts ongerechtvaardigd is om een Zwitsers onderdaan onder de overkoepelende belastingheffing te laten vallen, omdat hij met zijn vertrek naar Zwitserland terugkeert naar het land waar zijn wortels liggen. Ook deze redenering staat volgens de behandelende kamer haaks op het verbod van discriminatie op grond van nationaliteit. Voor het overige moet in dit verband erop worden gewezen dat de werkgever met wie verzoeker een arbeids- en sociaalrechtelijke relatie heeft, onverminderd het in Zwitserland gevestigde concern was en zijn werkloosheids- en oudedagsvoorziening was en is ondergebracht bij Zwitserse sociale-zekerheidsorganen. Tevens moet in casu in aanmerking worden genomen dat verzoeker als grensarbeider van 1999 tot 2006 ongeveer zeven jaar in dienst was van in Zwitserland gevestigde ondernemingen, vanaf 2013 opnieuw alsook hiertussen in de periode 2006-2012 voor een in het binnenland gevestigde (concern-)dochter van een in Zwitserland gevestigd concern heeft gewerkt.

19 5. Volgens de behandelende kamer verzet artikel 21, lid 1, van de Overeenkomst inzake het vrije verkeer van personen zich niet tegen de buitentoepassinglating van de overkoepelende belastingheffing. Hiermee vallen de bepalingen van de bilaterale overeenkomsten tussen Zwitserland en de lidstaten van de Europese Unie inzake dubbele belastingheffing (zoals de bepalingen inzake de overkoepelende belastingheffing uit hoofde van artikel 4, lid 4, van de Overeenkomst BD Zwitserland 1971) in beginsel weliswaar buiten de werkingssfeer van de Overeenkomst inzake het vrije verkeer van personen. De behandelende kamer is evenwel van mening dat ook bepalingen in overeenkomsten inzake dubbele belastingheffing niet in strijd mogen zijn met het Unierechtelijke discriminatieverbod. Met name de gebondenheid aan de in de Overeenkomst inzake het vrije verkeer van personen vastgelegde fundamentele

rechten weegt zwaarder dan de toepassing van overeenkomsten inzake dubbele belastingheffing. In casu gaat het om de toepassing van fundamentele rechten als non-discriminatie (artikel 2), vrij verkeer (zie preambule) en het vrije verkeer van werknemers (artikel 7 van bijlage I bij de Overeenkomst inzake het vrije verkeer van personen).