

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

P. MENGOZZI

van 26 mei 2011<sup>1</sup>

**I — Inleiding**

1. In de onderhavige zaak stelt het Finanzgericht Baden-Württemberg (Duitsland) het Hof de vraag of artikel 45 VWEU zo moet worden uitgelegd, dat het zich verzet tegen een nationale bepaling die bepaalde extra inkomsten van met name werknemers in dienst van een Duitse publiekrechtelijke rechtspersoon ter zake van buiten Duitsland uitgeoefende werkzaamheden, vrijstelt van belasting (hierna: „standplaatstoelagen”).

2. De achtergrond van deze vraag is dat een Franse onderdaan in dienst van een Franse publiekrechtelijke rechtspersoon, geen recht heeft op deze vrijstelling voor de standplaatstoelagen die hij ontvangt ter zake van zijn in Duitsland uitgeoefende werkzaamheid.

**II — Rechtskader**

*A — Verdragsrecht*

3. Artikel 14, lid 1, van de overeenkomst tussen de Bondsrepubliek Duitsland en de Franse Republiek inzake het vermijden van dubbele belasting<sup>2</sup> (hierna „belastingverdrag”) gaat uit van het „kasstaatbeginsel”, op basis waarvan salarissen, lonen en soortgelijke vergoedingen die een publiekrechtelijke rechtspersoon van een verdragsstaat aan in de andere verdragsstaat wonende natuurlijke personen betaalt ter zake van actueel verrichte diensten in het openbaar bestuur, slechts in de eerste staat belastbaar zijn.

4. In artikel 20 van het belastingverdrag zijn bepalingen opgenomen tot vermindering van dubbele belastingheffing van ingezetenen van de Bondsrepubliek Duitsland en van ingezetenen van de Franse Republiek.

2 — Verdrag tussen de Bondsrepubliek Duitsland en de Franse Republiek 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, zoals gewijzigd bij de aanvullende protocollen van 9 juni 1969, 28 september 1989 en 20 december 2001.

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

5. Artikel 20 luidt:

grondslag waarvan die inkomsten zijn begrepen. Het bedrag van deze verrekening is gelijk aan:

„(1) Voor ingezetenen van de Bondsrepubliek Duitsland wordt dubbele belastingheffing op de volgende wijze vermeden:

[...]

a. [...] worden de uit Frankrijk afkomstige inkomsten [...] die volgens deze overeenkomst in Frankrijk belastbaar zijn, niet opgenomen in de belastinggrondslag van de Duitse belasting. Deze bepaling beperkt het recht van de Bondsrepubliek Duitsland niet om bij de bepaling van het belastingtarief rekening te houden met de inkomsten en vermogensbestanddelen die op deze wijze van de belasting zijn vrijgesteld.

cc. voor alle overige inkomsten, het bedrag van de aan die inkomsten toe te rekenen Franse belasting. Deze bepaling geldt in het bijzonder voor de inkomsten bedoeld in [artikel 14].

[...]”

[...]

#### B — *Nationaal recht*

(2) Voor ingezetenen van Frankrijk wordt dubbele belastingheffing op de volgende wijze vermeden:

6. §1, lid 1, Einkommensteuergesetz (Duitse wet op de inkomstenbelasting; hierna: „EStG”) luidt als volgt:

a. Winsten en andere positieve inkomsten die afkomstig zijn uit de Bondsrepubliek Duitsland en aldaar belastbaar zijn volgens de bepalingen van deze overeenkomst, zijn tevens in Frankrijk belastbaar wanneer zij worden genoten door een ingezetene van Frankrijk. De Duitse belasting wordt bij de berekening van het belastbare inkomen in Frankrijk niet in mindering gebracht. De betrokkene kan evenwel een bedrag in verrekening brengen in de Franse belasting, in de

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

(2) Eveneens onbeperkt belastingplichtig zijn Duitse onderdanen die

1. geen woonplaats of gewone verblijfplaats in Duitsland hebben en die belastbare inkomen een bijzonder belastingtarief toegepast.”

2. in dienst zijn van een binnenlandse publiekrechtelijke rechtspersoon en ter zake loon ontvangen ten laste van een binnenlandse staatskas.”

9. § 32b, lid 2, voegt hieraan toe:

7. § 3, punt 64, EStG luidt:

„Vergoedingen wegens in het buitenland verrichte werkzaamheden van werknemers die in dienst zijn van een binnenlandse publiekrechtelijke rechtspersoon en ter zake loon ten laste van een binnenlandse staatskas ontvangen, zijn vrijgesteld van de belasting voor zover zij meer bedragen dan het loon waarop de werknemer voor gelijkwaardige arbeid op de plaats van de betalende staatskas recht zou hebben. [...]”

„Het bijzondere belastingtarief van lid 1 is het belastingtarief dat wordt verkregen doordat bij de berekening van de inkomstenbelasting het overeenkomstig § 32a, lid 1, belastbare inkomen wordt verhoogd of verlaagd

[...]

8. § 32b, lid 1, EStG bepaalt:

„Indien een onbeperkt belastingplichtige gedurende het gehele belastingtijdvak of een deel ervan

2. in het geval van lid 1, sub 2 en 3, met de daar genoemde inkomsten, waarbij met de daarin opgenomen buitengewone inkomsten voor één vijfde deel rekening moet worden gehouden.”

[...]

### III — Hoofdinging en prejudiciële vragen

3. inkomsten heeft ontvangen die krachtens een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting of een andere internationale overeenkomst zijn vrijgesteld van de belasting voor zover zij in de berekening van de inkomstenbelasting worden betrokken, wordt op het overeenkomstig § 32a, lid 1,

10. De heer Schulz en mevrouw Schulz-Delzers (hierna: „verzoekers”) zijn ingezetenen van Duitsland. Zij zijn voor hun gehele inkomen belastingplichtig in de zin van § 1, lid 1, EStG.

11. Als gehuwden hebben verzoekers recht op belastingheffing over het gezamenlijke inkomen. Om de progressie van het inkomstenbelastingtarief<sup>3</sup> voor gehuwden met een verschillende inkomst te verminderen, heeft de Duitse wetgever voor gehuwde, niet duurzaam gescheiden levende onbeperkt belastingplichtigen voorzien in de mogelijkheid om gezamenlijk in de belastingheffing te worden betrokken, waarbij een gezamenlijke belastinggrondslag met toepassing van de zogenoemde „splitting”-methode wordt berekend. Daartoe worden de inkomsten van de echtgenoten krachtens § 26b EStG bij elkaar opgeteld en aan hen gezamenlijk toegerekend. De echtgenoten worden daarna als één belastingplichtige beschouwd en het inkomen wordt belast alsof het voor de helft door elk van de echtgenoten is ontvangen.

12. Schulz is Duits onderdaan, die als advocaat in dienstbetrekking werkt en uit dien hoofde een salaris van 75 400 EUR in 2005 en 77 133 EUR in 2006 ontving.

13. Schulz-Delzers heeft de Franse nationaliteit en is ambtenaar van de Franse staat. In die hoedanigheid is zij lerares aan een Frans-Duitse basisschool in Duitsland. In de jaren 2005 en 2006 heeft zij haar activiteit op grond van contracten voor bepaalde

tijd uitgeoefend. Van de Franse staat ontving zij inkomsten van respectievelijk 29 279 en 30 390 EUR.

14. Naast het gewone ambtenarsalaris waren in deze inkomsten standplaatstoelagen begrepen. Het gaat om twee toelagen, te weten een „ISVL”-toelage (indemnité spécifique liée aux conditions de vie locale — specifieke toelage ter zake van de plaatselijke levensomstandigheden) van maandelijks ongeveer 440 EUR als compensatie voor koopkrachtverlies, en een toelage „Majorations familiales” (gezinstoeslagen) die wordt verstrekt voor kinderen ten laste van Franse ambtenaren, van maandelijks iets meer dan 130 EUR in verband met de extra kosten betreffende kinderen ten laste.

15. De fiscale behandeling van de inkomsten van Schulz-Delzers heeft overeenkomstig de artikelen 14 en 20, lid 1, sub a, van het belastingverdrag plaatsgevonden.

16. In Frankrijk werd het gewone ambtenarsalaris van Schulz-Delzers in de twee litigieuze jaren, maar niet de standplaatstoelagen belast. Deze toelagen bedragen respectievelijk 6 859,32 EUR (in 2005) en 6 965,88 EUR (in 2006).

17. In Duitsland stelde het Finanzamt Stuttgart III (hierna „FA”) deze standplaatstoelagen vrij van belasting, maar paste op deze toelagen — net als op de rest van de beloning na aftrek van een vast bedrag voor

3 — In Duitsland wordt het inkomstenbelastingtarief op basis van een progressieve schaal vastgesteld, waarbij hogere inkomsten aan een hoger belastingtarief zijn onderworpen. Deze schaal is een afspiegeling van de waardering van de draagkracht van de belastingplichtige door de Duitse wetgever.

verwervingskosten van 920 EUR — het progressievoorbehoud toe.<sup>4</sup> De inaanmerking-neming van deze standplaatstoelagen heeft tot een hogere inkomstenbelasting voor verzoekers geleid van respectievelijk 654 EUR in 2005 en 664 EUR in 2006.

18. De tegen deze fiscale behandeling ingediende bezwaren zijn door het FA op 30 april 2009 verworpen.

19. Verzoekers hebben vervolgens op 18 mei 2009 beroep ingesteld. Zij bestrijden de toepassing van het progressievoorbehoud op deze standplaatstoelagen. Zij zijn van mening dat § 3, punt 64, EStG dient te worden toegepast, om elke discriminatie in vergelijking met binnenlands belastingplichtigen die aanspraak kunnen maken op het daarin bepaalde, uit te sluiten.

20. De toepassing van deze bepaling veronderstelt dat de werknemer in dienst is van een Duitse publiekrechtelijke rechtspersoon, dat zijn loon ter zake wordt betaald door een Duitse staatskas, en wel voor een buiten Duitsland uitgeoefende activiteit. In het

onderhavige geval is Schulz-Delzers in dienst van een Franse publiekrechtelijke rechtspersoon en ontvangt zij uit dien hoofde inkomsten ten laste van een Franse staatskas voor een in Duitsland uitgeoefende activiteit.

21. Het Finanzgericht Baden-Württemberg vraagt zich af of § 3, punt 64, EStG verenigbaar is met het Unierecht.

22. In die omstandigheden heeft het Finanzgericht Baden-Württemberg de behandeling van de zaak geschorst en bij beschikking van 21 december 2009 de volgende prejudiciële vragen aan het Hof voorgelegd:

„1) a) Is § 3, punt 64, EStG verenigbaar met het vrij verkeer van werknemers krachtens artikel 45 VWEU (artikel 39 EG)?

b) Houdt §3, punt 64, EStG een krachtens artikel 18 VWEU (artikel 12 EG) verboden verkapte discriminatie op grond van de nationaliteit in?

2) Wanneer de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, is § 3, punt 64, EStG verenigbaar met het vrij verkeer van burgers van de Unie krachtens artikel 21 VWEU (artikel 18 EG)?”

4 — Uit hoofde van het progressievoorbehoud houdt de Duitse wetgever bij de bepaling van het op de overige inkomsten van toepassing zijnde belastingtarief, rekening met bepaalde vrijgestelde inkomsten. De belastingplichtige die vrijgestelde inkomsten ontvangt waarop het progressievoorbehoud van toepassing is, beschikt volgens de Duitse wetgever over een grotere draagkracht dan een belastingplichtige die deze inkomsten niet heeft. Dientengevolge is het progressievoorbehoud met name van toepassing op bepaalde loonvervangende inkomsten die in beginsel zijn vrijgesteld, zoals werkloosheidsuitkeringen, die niet strekken tot compensatie van bepaalde kosten, maar ter voorziening in de kosten van levensonderhoud in algemene zin — zie punt II.2.a) van de motivering het arrest van het Bundesfinanzhof van 9 augustus 2001 (III R 50/00, Bundessteuerblatt 2001, deel II, blz. 778).

#### IV — Procedure voor het Hof

23. Er zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door verzoekers, de Duitse en de Spaanse regering en de Europese Commissie. Deze partijen werden tevens gehoord ter zitting van 24 maart 2011.

24. Partijen hebben zich uitgesproken over de verenigbaarheid van § 3, punt 64, EStG met artikel 45 VWEU. Verzoekers en de Commissie zijn, in tegenstelling tot de Duitse en de Spaanse regering, van mening dat de nationale bepaling niet verenigbaar is met het vrij verkeer van werknemers.

26. Bovendien is de verwijzende rechter van mening dat als de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, het Hof de verenigbaarheid met artikel 21 VWEU moet onderzoeken.

27. Teneinde de door de verwijzende rechter gestelde vragen te beantwoorden, dienen allereerst de relevante bepalingen die in het hoofdgeding van toepassing zijn, te worden verduidelijkt (A). Vervolgens moet worden vastgesteld of Schulz-Delzers wordt gediscrimineerd op grond van nationaliteit dan wel belemmerd wordt in haar verkeersvrijheid (B). Zoals uit onderstaande uiteenzetting zal blijken, ben ik van mening dat dit niet het geval is, met name wat de discriminatie betreft, aangezien de situaties niet vergelijkbaar zijn. Ingeval het Hof deze zienswijze niet deelt, zal ik subsidiair de in het geding zijnde situaties in het hoofdgeding vergelijken (C).

#### V — Analyse

25. De verwijzende rechter splitst de eerste vraag in twee delen; het eerste deel gaat over de verenigbaarheid van de nationale bepaling met artikel 45 VWEU<sup>5</sup>, het tweede over de verenigbaarheid met artikel 18 VWEU.

5 — Aangezien de aan het hoofdgeding ten grondslag liggende feiten zich voor 1 december 2009, dus voor de datum van inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon hebben afgespeeld, heeft de door de verwijzende rechter gevraagde uitlegging in feite betrekking op de artikelen 12 EG, 18 EG en 39 EG. Zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen heeft aangegeven, heeft deze omstandigheid echter geen invloed op de relevante criteria in deze zaak, aangezien de bewoordingen van deze artikelen bij de inwerkingtreding van het VWEU niet zijn gewijzigd. Aangezien de vraag na de datum van inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon door de verwijzende rechter is gesteld, zal naar de relevante verdragsbepalingen in de redactie van na 1 december 2009 worden verwezen.

##### A — Relevante toepasselijke bepalingen

28. Voor de beantwoording van de door de verwijzende rechter gestelde prejudiciële vragen moeten allereerst de in het hoofdgeding van toepassing zijnde bepalingen van Unierecht worden verduidelijkt.

29. In het onderhavige geval moet, ter vaststelling van de relevante bepalingen van het Unierecht, allereerst zeker worden gesteld dat

de situatie die in het hoofdgeding aan de orde is, onder het toepassingsgebied van de regels betreffende het vrij verkeer (1) valt en, indien dit het geval is, welke verkeersvrijheid in het bijzonder op deze situatie van toepassing is (2). Ten slotte moet worden onderzocht of het belastingverdrag relevant is voor de oplossing van het geschil (3).

#### 1. Toepassing van de regels inzake het vrij verkeer

30. De Duitse regering merkt op dat Schulz-Delzers de baan van lerares op een Frans-Duitse school in Duitsland klaarblijkelijk alleen heeft aangenomen omdat de gezinswoning zich in ieder geval in Duitsland bevond. Zij heeft zich niet in Duitsland gevestigd om deze werkzaamheid aldaar uit te oefenen.

31. Ik wijs erop dat volgens het Franse recht de litigieuze toelagen daarmede standplaatstoelagen zijn, vanwege het feit dat Schulz-Delzers voor het verrichten van haar werkzaamheden niet naar het buitenland behoefde te gaan. Leraren die in Frankrijk worden aangeworven voor het verrichten van werkzaamheden buiten Frankrijk, ontvangen verschillende toelagen die als ontheemdingstoelagen worden aangemerkt.

32. In het arrest van 26 januari 1993<sup>6</sup> kreeg het Hof te maken met het geval van een Duits onderdaan die zijn diploma's en beroepskwalificaties in Duitsland had behaald, altijd zijn beroep in Duitsland had uitgeoefend, maar sinds 1961 samen met zijn vrouw in Nederland woonde. Naar het oordeel van het Hof kon hij zich niet beroepen op het recht van vestiging, en het aanvaardde dat hij zwaarder werd belast dan Duitse onderdanen die in Duitsland wonen, aangezien zijn Nederlandse woonplaats het „enige element [was] dat het zuiver nationale kader ontstijgt”.<sup>7</sup>

33. Schulz-Delzers is Frans staatsburger en werkt in Duitsland voor rekening van de Franse Staat, die haar loon — daaronder onder andere begrepen deze standplaatstoelagen — betaalt. In de situatie in het hoofdgeding zijn er verschillende omstandigheden die het zuiver nationale kader ontstijgen.

34. Bovendien had de advocaat-generaal in de zaak die aanleiding gaf tot het aangehaalde arrest Werner aangegeven dat „indien [een gemeenschapsonderdaan] geen gebruik maakt van de in de artikelen 48, 52 en 59 [EEG-]Verdrag vastgelegde rechten, hij in zijn land van herkomst waar hij is gevestigd, de door het gemeenschapsrecht erkende rechten niet kan doen gelden”<sup>8</sup>, met de aantekening dat „verzoeker in het hoofdgeding zijn recht op vrij verkeer [...] *los van enige economische*

6 — Arrest Werner (C-112/91, Jurispr. blz. I-429).

7 — *Ibidem* (punt 16).

8 — Punt 44 van de conclusie van advocaat-generaal Darmon in de genoemde zaak.

*werkzaamheid* heeft uitgeoefend”.<sup>9</sup> Het vrij verkeer van personen kan derhalve uitsluitend worden gekoppeld aan het uitoefenen van een economische werkzaamheid.

35. Thans is het vrij verkeer van personen niet meer gekoppeld aan de hoedanigheid van werknemer in de ontvangende lidstaat<sup>10</sup>, aangezien de onderdaan van een andere lidstaat zich kan beroepen op een recht van vrij verkeer en vestiging als burger onafhankelijk van de uitoefening van werkzaamheden als werknemer of als zelfstandige.<sup>11</sup> Bovendien heeft hij als burger het recht van vrij verkeer en verblijf, nadat hij dit recht als werknemer heeft uitgeoefend en vice versa.<sup>12</sup> Het lijkt derhalve gerechtvaardigd dat hij zich ook kan beroepen op het vrij verkeer van werknemers, indien hij daarvoor alleen als burger recht op toepassing van de regels betreffende het vrij verkeer had.

36. Bovendien heeft het Hof bij zijn definitie van belemmering, herhaaldelijk bevestigd dat „de verdragsbepalingen inzake het vrij verkeer van personen het de gemeenschaps-onderdanen gemakkelijker beogen te maken, om het even welk beroep uit te oefenen op het gehele grondgebied van de Gemeenschap, en een belemmering vormen voor regelingen die deze onderdanen minder gunstig behandelen

wanneer zij op het grondgebied van een andere lidstaat een economische activiteit willen uitoefenen”.<sup>13</sup> Een dergelijke uitspraak koppelt de verplaatsing van een onderdaan van een lidstaat niet aan de uitoefening van een activiteit in een andere lidstaat. Deze verplaatsing kan derhalve ook plaatsvinden vóór uitoefening van de activiteit.

37. In het hoofdgeding heeft Schulz-Delzers niet altijd in Duitsland gewoond. Voordien was zij woonachtig in Frankrijk, en zij is dan ook verhuisd om haar woonplaats in Duitsland te vestigen. Zij heeft derhalve gebruikgemaakt van haar recht van vrij verkeer. Haar situatie valt daarmee binnen het toepassingsbereik van de verkeersvrijheden van het Unierecht.

2. Exclusieve toepassing van het vrij verkeer van werknemers

38. In haar schriftelijke opmerkingen is de Commissie van mening dat artikel 18 VWEU niet van toepassing is, gegeven het feit dat § 3, punt 64, EStG de bijzondere situatie van werknemers betreft. Ook voor de Duitse regering is het niet mogelijk om een

<sup>9</sup> — Ibidem (punt 45).

<sup>10</sup> — Richtlijn 2004/38/EG van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2004 betreffende het recht van vrij verkeer en verblijf op het grondgebied van de lidstaten voor burgers van de Unie en hun familieleden, tot wijziging van verordening (EEG) nr. 1612/68 en tot intrekking van richtlijnen 64/221/EEG, 68/360/EEG, 72/194/EEG, 73/148/EEG, 75/34/EEG, 75/35/EEG, 90/364/EEG, 90/365/EEG en 93/96/EEG (PB L 158, blz. 77).

<sup>11</sup> — Artikel 7, lid 1 van de richtlijn 2004/38.

<sup>12</sup> — Artikel 14 van de reeds aangehaalde richtlijn.

<sup>13</sup> — Zie bijvoorbeeld arresten van 15 december 1995, Bosman (C-415/93, Jurispr. blz. I-4921, punt 94); 29 april 2004, Weigel (C-387/01, Jurispr. blz. I-4981, punt 52), en 15 september 2005, Commissie/Denemarken (C-464/02, Jurispr. blz. I-7929, punt 34).



beoordeling op basis van het algemene non-discriminatiebeginsel te geven, omdat deze bepaling pas secundair aan de orde kan komen, wanneer geen enkele andere fundamentele vrijheid van toepassing is.

39. Artikel 18 VWEU kan namelijk slechts autonoom toepassing vinden in gevallen waarop het Unierecht wel van toepassing is, maar waarvoor het Verdrag niet voorziet in een specifiek discriminatieverbod. In artikel 45 VWEU is evenwel een dergelijk specifiek verbod opgenomen.<sup>14</sup>

40. Op dezelfde wijze vindt artikel 21 VWEU, dat algemeen uitdrukking geeft aan het recht van iedere burger van de Unie om op het grondgebied van de lidstaten vrij te reizen en te verblijven, een specifieke uitdrukking in de bepalingen die het vrij verkeer van werknemers waarborgen. Indien artikel 45 VWEU van toepassing is in het hoofdgeding, hoeft het Hof zich derhalve niet meer uit te spreken over de uitlegging van artikel 21 VWEU.<sup>15</sup>

14 — Zie bijvoorbeeld arresten van 26 november 2002, Oteiza Olazabal (C-100/01, Jurispr. blz. I-10981, punten 24 en 25), en 10 september 2009, Commissie/Duitsland (C-269/07, Jurispr. blz. I-7811, punten 98-100).

15 — Zie, met betrekking tot de vrijheid van vestiging en het vrij verkeer van werknemers, arresten van 26 oktober 2006, Commissie/Portugal (C-345/05, Jurispr. blz. I-10633, punt 13), en 18 januari 2007, Commissie/Zweden (C-104/06, Jurispr. blz. I-671, punt 15); zie, mutatis mutandis in het kader van het vrij verrichten van diensten, arresten van 6 februari 2003, Stylianakis (C-92/01, Jurispr. blz. I-1291, punt 18), en 20 mei 2010, Zanotti (C-56/09, Jurispr. blz. I-4517, punt 24).

41. Geen der partijen betwist de werknemersstatus van Schulz-Delzers, in de zin van artikel 45 VWEU.

42. De verwijzende rechter en de Commissie roepen terecht de strikte uitlegging van de afwijkingbepaling van artikel 45, lid 4, VWEU in herinnering; dit artikel is niet van toepassing op betrekkingen in overheidsdienst die generlei medewerking aan taken van de overheidsdienst in eigenlijke zin inhouden.<sup>16</sup>

43. Het is derhalve niet nodig om de nationale wetgeving te toetsen aan de artikelen 18 VWEU en 21 VWEU. Uitsluitend artikel 45 VWEU behoeft te worden uitgelegd in verband met de nationale wetgeving in kwestie.

44. Verzoekers zijn van mening dat artikel 45 VWEU aldus dient te worden uitgelegd dat het zich verzet tegen § 3, punt 64, EStG. Alvorens dit punt te onderzoeken, moet worden uitgelegd waarom de bepalingen van het belastingverdrag in het hoofdgeding niet relevant zijn.

16 — Zie arresten van 17 december 1980, Commissie/België (149/79, Jurispr. blz. 3881, punt 11), en 2 juli 1996, Commissie/Griekenland (C-290/94, Jurispr. blz. I-3285, punt 2); voor de strikte uitlegging van deze afwijkingbepaling, zie met name arrest van 26 april 2007, Alevizos (C-392/05, Jurispr. blz. I-3505, punt 69); over de weigering om er particuliere onderwijsactiviteiten aan een universiteit onder te laten vallen, zie arrest van 18 december 2007, Jundt (C-281/06, Jurispr. blz. I-12231, punten 37 en 38).

3. Non-relevantie van de bepalingen van het belastingverdrag

beoordeling van een bepaling van een bilateraal belastingverdrag.

45. De inkomsten van Schulz-Delzers in Frankrijk en Duitsland zijn fiscaal behandeld overeenkomstig de artikelen 14 en 20 van het belastingverdrag. Het staat de partijen bij een bilateraal belastingverdrag vrij de aanknopingsfactoren ter verdeling van hun heffingsbevoegdheid vast te stellen, en deze vrijheid wordt door het Hof erkend.<sup>17</sup>

46. In het hoofdgeding verwijten verzoekers het FA niet, artikel 20 van het belastingverdrag te hebben toegepast, dat de mogelijkheid biedt om bij de bepaling van het belastingtarief voor onder het belastingverdrag vallende personen rekening te houden met inkomsten die niet zijn opgenomen in de Duitse belastinggrondslag.

47. Zij maken echter wel bezwaar tegen het feit dat de standplaatstoelagen hierin zijn betrokken, aangezien naar Duits recht geen rekening wordt gehouden met deze toelagen als ze worden betaald aan Duitse onderdanen die buiten de Bondsrepubliek Duitsland wonen. Het gaat derhalve hier niet om de

48. In geding is hier dan ook slechts de nationale wetgeving, meer in het bijzonder § 3, punt 64, EStG, op basis waarvan standplaatstoelagen die worden betaald aan een werknemer die in dienst van een Duitse publiekrechtelijke rechtspersoon in het buitenland werkzaam is, niet aan het progressievoorbehoud zijn onderworpen. Deze bepaling wordt bestreden omdat, ook al behoort de regeling van de directe belastingen tot de bevoegdheid van de lidstaten, deze bij de uitoefening van hun bevoegdheid het Unierecht in acht moeten nemen.<sup>18</sup>

49. Meer in het bijzonder is het de vraag of artikel 45 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat in de Duitse rechtsorde § 3, punt 64, EStG wordt toegepast op een werknemer die in dienst van een Duitse publiekrechtelijke rechtspersoon in het buitenland werkzaam is, terwijl in dezelfde rechtsorde de behandeling waarin deze bepaling voorziet, wordt geweigerd aan een werknemer die in Duitsland voor een publiekrechtelijke rechtspersoon van een andere lidstaat werkt. Derhalve moet onderzocht worden of de toepassing van dit artikel tot een discriminatie van Schulz-Delzers leidt en, indien dit niet het geval is, of haar vrijheid van verkeer erdoor wordt belemmerd.

<sup>17</sup> — Arrest van 16 oktober 2008, Renneberg (C-527/06, Jurispr. blz. I-7735, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

<sup>18</sup> — Zie, voor een recente toepassing, arrest van 8 maart 2010, Gielen (C-440/08, Jurispr. blz. I-2323, punt 36).

B — *Primair: geen discriminatie op grond van nationaliteit en geen belemmering van het vrij verkeer*

rechtspersoon. Duitse onderdanen zouden dan ook in de eerste plaats aanspraak kunnen maken op het voordeel van § 3, punt 64, EStG.<sup>20</sup>

50. Primair zal ik onderzoeken of Schulz-Delzers wordt gediscrimineerd op grond van nationaliteit (1) en of er geen sprake is van belemmering van haar vrijheid van verkeer (2).

53. Om een bepaalde nationale maatregel als discriminatoir op grond van nationaliteit te kunnen aanmerken, moeten eerst de betrokken situaties worden afgebakend. Er is immers slechts sprake van discriminatie wanneer verschillende regels op vergelijkbare situaties worden toegepast of wanneer dezelfde regel op verschillende situaties wordt toegepast.<sup>21</sup>

1. Geen discriminatie op grond van nationaliteit

51. De regels betreffende de gelijkheid van behandeling verbieden niet alleen openlijke discriminatie op grond van nationaliteit, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie die door de toepassing van andere onderscheidingscriteria in feite tot hetzelfde resultaat leiden.<sup>19</sup>

54. In het hoofdgeding worden de inkomsten van Schulz-Delzers, met inbegrip van de standplaatstoelagen, uitsluitend betaald door de Franse staat. Zij zijn derhalve niet in Duitsland belast. Omdat zij en haar echtgenoot ervoor hebben gekozen gezamenlijk in de belastingheffing te worden betrokken, wat mogelijk werd door hun gemeenschappelijke woonplaats in Duitsland, worden haar inkomsten door de Duitse wetgever uit hoofde van het progressievoorbehoud in aanmerking genomen voor de bepaling van het belastingtarief dat op haar en haar echtgenoot

52. In de visie van de verwijzende rechter zou § 3, punt 64, EStG een verkapte discriminatie op grond van nationaliteit kunnen zijn, omdat Duitse onderdanen in het algemeen in dienst zijn van een Duitse publiekrechtelijke

20 — Zoals de Duitse regering terecht aangeeft, ziet § 3, punt 64, EStG eveneens op werknemers die voor bepaalde tijd naar het buitenland worden uitgezonden door een Duitse particuliere werkgever en met dat doel aldaar over een woonplaats beschikken: „voor andere werknemers die voor een bepaalde tijd naar het buitenland worden gezonden en er een woonplaats of gewone verblijfplaats hebben, is de door de Duitse werkgever betaalde compensatie voor koopkrachtverlies belastingvrij tot het bedrag dat wordt betaald ter zake van vergelijkbare salarissen voor werk in het buitenland overeenkomstig § 54 van het Bundesbesoldungsgesetz (federale wet inzake de bezoldiging van ambtenaren)”; deze precisering is echter niet relevant voor mijn betoog, waarbij het gaat om vergelijking van situaties van werknemers die werken voor een publiekrechtelijke rechtspersoon.

19 — Arrest van 12 februari 1974, Sotgiu (152/73, Jurispr. blz. 153, punt 11); voor een recente toepassing, zie reeds aangehaald arrest Gielen (punt 37), met verwijzing naar het arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punt 26).

21 — Reeds aangehaald arrest Gielen (punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

van toepassing is. Schulz-Delzers voelt zich gediscrimineerd doordat de standplaatstoelagen die deel uitmaken van haar inkomsten, daarbij worden meegerekend, in tegenstelling tot standplaatstoelagen die door de Duitse Staat worden betaald.

55. Om de verwijzende rechter een antwoord te kunnen geven op basis van de stelling van verzoekers in het hoofdgeding, moeten de door hen voor het Hof naar voren gebrachte argumenten alsook de ondersteunende argumenten die de Commissie in de onderhavige prejudiciële procedure heeft aangevoerd, worden onderzocht. Verzoekers en de Commissie zijn aldus van mening dat, uitgaande van de rechtspraak van het Hof, Schulz-Delzers in een vergelijkbare situatie verkeert als een Duits onderdaan die standplaatstoelagen ontvangt ter zake van een buiten de Bondsrepubliek Duitsland uitgeoefende werkzaamheid in dienst van de Duitse Staat.

#### a) Argumenten van verzoekers

56. Verzoekers zijn van mening dat er geen objectief verschil bestaat tussen deze situaties en dat deze derhalve vergelijkbaar zijn, waarbij zij zich zonder meer baseren op het arrest Schumacker.<sup>22</sup>

57. Die zaak betrof de toepassing van een belastingregeling in Duitsland, die voorziet in een verschillende belastingheffing van niet-ingezeten en ingezeten werknemers met dezelfde werkstaat, de Bondsrepubliek Duitsland. Niet-ingezeten werknemers zijn slechts onderworpen aan de belasting voor het deel van hun inkomsten dat zij in Duitsland ontvangen (beperkte belastingplicht). Ingezetene werknemers worden daarentegen belast ter zake van al hun inkomsten (onbeperkte belastingplicht). Voor laatstgenoemden wordt de belasting onder andere vastgesteld met inachtneming van hun persoonlijke en gezinsituatie. Er wordt rekening gehouden met gezinslasten, uitgaven voor zorgvoorzieningen en andere lasten, waarvoor in beginsel recht bestaat op belastingaftrek en -vermindering. Deze aftrek- en verminderingsmogelijkheden gelden niet voor niet-ingezetenen.

58. Verzoeker in die zaak, Schumacker, maakte bezwaar tegen de toepassing van dit fiscaal regime op zijn situatie. Zijn gewone verblijfplaats was weliswaar in België, maar hij ontving het grootste deel van zijn belastbare inkomsten uit een in Duitsland uitgeoefende werkzaamheid en werd in België niet belast.<sup>23</sup> Het Hof overwoog dat, gezien de bijzondere kenmerken, deze situatie vergelijkbaar was met die van een ingezetene van Duitsland en dat Schumacker derhalve fiscaal op dezelfde wijze moest worden behandeld als een ingezetene van die staat. Anders zou zijn persoonlijke en gezinssituatie in de

22 — Reeds aangehaald (punt 24).

23 — Zie punt 66 van de conclusie van advocaat-generaal Léger in de aangehaalde zaak.

woonstaat noch in de werkstaat in aanmerking worden genomen.<sup>24</sup>

59. Voor deze gelijkstelling van de behandeling van niet-ingezetenen en ingezetenen is echter slechts plaats ingeval de werknemer die gebruikmaakt van de vrijheid van verkeer, het grootste deel van zijn inkomen in de werkstaat ontvangt en niet belastbaar is in zijn woonstaat. Er moet met andere woorden rekening worden gehouden met de bijzondere kenmerken van de belastingheffing. Een van deze kenmerken is dat elke lidstaat van de Europese Unie in overeenstemming met zijn eigen traditie en politieke keuzes belastingaftrekken en -verminderingen aan de belastingplichtige kan verlenen wegens zijn persoonlijke en gezinssituatie. De lidstaat hoeft derhalve de aftrekken en verminderingen die hij aan ingezetenen toekent, niet te verlenen aan niet-ingezetenen werknemers die gebruikmaken van hun vrijheid van verkeer, wanneer deze werknemers in hun woonstaat belast blijven. Indien de lidstaat dit wel doet, zou hij deze werknemers in vergelijking met ingezetenen niet gelijk behandelen, maar hun een voorrecht verlenen, te weten het voorrecht om tweemaal deze voordelen te genieten, eerst in de woonstaat en nog eens in de staat waarin zij gebruikmaken van de vrijheid van verkeer.

60. In het hoofdgeding wenst Schulz-Delzers, als ingezetene van Duitsland, aanspraak te maken op hetzelfde belastingvoordeel als

aan niet-ingezetenen in Duitsland wordt verleend. Zij ontvangt haar bezoldiging van de Franse Republiek, terwijl de niet-ingezetenen hun bezoldiging van de Bondsrepubliek Duitsland ontvangen. Hierdoor is de situatie van Schulz-Delzers niet vergelijkbaar met die in de zaak die aanleiding gaf tot het arrest Schumacker, omdat de betrokkene niet als niet-ingezetene verzoekt om op dezelfde manier behandeld te worden als een ingezetene. Schulz-Delzers kan derhalve geen aanspraak maken op dezelfde behandeling die het Hof heeft aanvaard voor Schumacker. Ook al heeft het non-discriminatiebeginsel dat in het arrest Schumacker werd toegepast, tot doel te waarborgen dat niet-ingezetenen die in een lidstaat werkzaam zijn, recht hebben op de nationale behandeling, te weten de aan in deze lidstaat werkzame ingezetenen verleende behandeling, kan Schulz-Delzers op basis van dit precedent geen aanspraak maken op de behandeling die de staat waarvan zij ingezetene is, aan zijn eigen niet-ingezetenen onderdanen verleent.

61. Bovendien ontvangt een Duitse niet-ingezetene die recht heeft op toepassing van § 3, punt 64, EStG, zijn standplaatstoelagen van de Bondsrepubliek Duitsland, terwijl Schulz-Delzers de hare van de Franse Republiek ontvangt. In tegenstelling tot de onderliggende situatie van het arrest Schumacker is dus de werkstaat van de ingezetene en die van de niet-ingezetene verschillend.

24 — Reeds aangehaald arrest Schumacker (punt 38).

## b) Argumenten van de Commissie

62. Voor haar opvatting dat Schulz-Delzers gediscrimineerd wordt, doet de Commissie op haar beurt in de eerste plaats beroep op een reeks arresten waarin het Hof oordeelde dat er sprake is van discriminatie wanneer een lidstaat bij de aanstelling of beloning van ambtenaren wel de perioden in nationale overheidsdienst in aanmerking neemt, maar niet, of tenminste niet geheel, de perioden in overheidsdienst van een andere lidstaat.<sup>25</sup> In de tweede plaats meent de Commissie zich te kunnen baseren op het arrest Jundt.<sup>26</sup>

63. Wat het eerste punt van haar argumentatie betreft, toont de Commissie niet aan dat het relevant is voor de situatie in het hoofdgeding. Het blijft beperkt tot de zeer algemene vaststelling, dat deze jurisprudentie een vergelijkbare situatie van discriminatie op grond van nationaliteit weergeeft.

64. Wat betreft het tweede punt, verwijst de Commissie naar het reeds aangehaalde arrest Jundt, omdat het Hof in deze zaak het feit dat een advocaat die in Duitsland woonde, voor

zijn in Frankrijk verrichte onderwijsactiviteit naast zijn in Duitsland uitgeoefende hoofdactiviteit als advocaat, zwaarder werd belast dan een in Duitsland wonende advocaat die naast zijn hoofdactiviteit als advocaat onderwijsactiviteiten in Duitsland verrichtte, als een beperking van het vrij verrichten van diensten aanmerkte.

65. In die zaak werden twee Duitse ingezetenen verschillend behandeld ter zake van een in twee verschillende lidstaten uitgeoefende onderwijsactiviteit. De fiscaal gunstigere behandeling die door de heffingsstaat op een belastingplichtige met inkomsten uit een in die staat uitgeoefende onderwijsactiviteit werd toegepast, hield verband met de organisatie van het onderwijsstelsel in dat land. Zo oordeelde het Hof, op de door de Commissie aangehaalde wijze, dat „de bevoegdheid en de verantwoordelijkheid waarover de lidstaten voor de opzet van hun onderwijsstelsel beschikken, niet tot gevolg mogen hebben dat een belastingregeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, wordt onttrokken aan de werkingssfeer van de verdragsbepalingen inzake het vrij verrichten van diensten”.<sup>27</sup>

66. Het door de Commissie aangehaalde arrest Jundt vormt derhalve geen relevant precedent voor de beslissing van de vraag of de situatie van Schulz-Delzers, als ingezetene van Duitsland, vergelijkbaar is met de situatie

25 — Arresten van 23 februari 1994, Scholz (C-419/92, Jurispr. blz. I-505, punt 11); 15 februari 1998, Schönig-Kougebetopoulou (C-15/96, Jurispr. blz. I-47, punt 23 juncto punt 14); 12 maart 1998, Commissie/Griekenland (C-187/96, Jurispr. blz. I-1095, punten 20 en 21); 30 november 2000, Österreichischer Gewerkschaftsbund (C-195/98, Jurispr. blz. I-10497, punten 41-44), en 12 mei 2005, Commissie/Italië (C-278/03, Jurispr. blz. I-3747, punt 14).

26 — Reeds aangehaald.

27 — *Ibidem* (punt 87).

van niet-ingezetenen Duitsers die recht hebben op toepassing van § 3, punt 64, EStG.

2. Geen beperking van het vrij verkeer van werknemers

67. In het onderhavige geval is Schulz-Delzers binnen het kader van de door de Bondsrepubliek Duitsland uitgeoefende heffingsbevoegdheid onderworpen aan dezelfde behandeling als alle ingezetenen van Duitsland. Bovendien wordt, doordat zij gezamenlijk wordt belast met haar echtgenoot die ook in Duitsland woont, haar persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking genomen, zelfs indien zij geen in Duitsland belastbare inkomsten geniet.

68. Concluderend blijkt uit de ingeroepen rechtspraak ter beantwoording van de aan het Hof gestelde vraag, niet dat de situatie van Schulz-Delzers en die van een Duits onderdaan die recht heeft op toepassing van § 3, punt 64, EStG, vergelijkbaar zijn.

69. Het uitgangspunt voor toepassing van het non-discriminatiebeginsel zoals weergegeven in artikel 45 VWEU, ontbreekt derhalve.

70. Bovendien ben ik van mening, zoals ik hierna nog uiteen zal zetten, dat de onderhavige regeling geen door artikel 45 VWEU verboden belemmering van het vrij verkeer van werknemers vormt.

71. Artikel 45 VWEU verbiedt niet alleen elke directe of indirecte discriminatie op grond van nationaliteit, maar ook nationale regelingen die, hoewel zij onafhankelijk van de nationaliteit van de betrokken werknemers van toepassing zijn, belemmeringen voor het vrij verkeer van werknemers inhouden.<sup>28</sup>

72. Uit vaste rechtspraak van het Hof blijkt dat de bepalingen van het verdrag inzake het vrij verkeer van personen tot doel hebben de uitoefening van beroepsactiviteiten van welke aard ook op het grondgebied van de Unie voor Europese onderdanen te vergemakkelijken.<sup>29</sup>

73. Volgens de rechtspraak van het Hof, zijn „maatregelen die een onderdaan van een lidstaat beletten of ervan weerhouden zijn land van herkomst te verlaten om zijn recht van vrij verkeer uit te oefenen” belemmerend.<sup>30</sup>

74. In haar schriftelijke opmerkingen geeft de Commissie aan dat § 3, punt 64, EStG het werken van Duitse ambtenaren in het buitenland juist aanmoedigt. Ook al moedigt

28 — Zie bijvoorbeeld arrest van 27 januari 2000, Graf (C-190/98, Jurispr. blz. I-493, punt 18), en reeds aangehaald arrest Weigel (punt 51).

29 — Reeds aangehaald arrest Alevizos (punt 74 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 — Zie onder andere reeds aangehaald arrest Bosman (punt 96) en arrest van 12 december 2002, De Groot (C-385/00, Jurispr. blz. I-11819, punt 78).

de Duitse wetgever het vrij verkeer van zijn onderdanen aan, is daarmee nog niet aangetoond dat hij het vrij verkeer van onderdanen van andere lidstaten belemmert.

dat Schulz-Delzers nadeliger wordt behandeld dan zij zou worden als zij naar een ander Europees land was uitgezonden, waar een overeenkomstige regeling van het progressievoorbehoud in combinatie met het bepaalde in § 3, punt 64, EStG ontbreekt.

75. Om een belemmering van het vrij verkeer van werknemers te kunnen aannemen dient te worden bepaald of de onderdaan van een lidstaat minder gunstig behandeld wordt dan hij zou worden wanneer hij geen gebruik zou hebben gemaakt van zijn vrijheid van verkeer.<sup>31</sup>

78. Schulz-Delzers is niet in inkomen erop achteruitgegaan doordat zij haar vrijheid van verkeer heeft uitgeoefend. Immers, de standplaatstoelagen die zij heeft ontvangen en die vervolgens zijn onderworpen aan het progressievoorbehoud, zouden haar in Frankrijk niet zijn betaald.

76. De belemmering wordt dus beoordeeld aan de hand van de situatie van de onderdaan van een lidstaat in zijn staat van herkomst en in de gaststaat.

79. Bovendien konden deze inkomsten in het kader van het progressievoorbehoud slechts in aanmerking worden genomen, omdat Schulz-Delzers gezamenlijk met haar echtgenoot wordt belast. Die gezamenlijke belasting was een keuze van verzoekers, die leidde tot oplegging van een gezamenlijke aanslag die gunstiger was dan twee afzonderlijke aanslagen.

77. In het onderhavige geval geven verzoekers in hun opmerkingen aan, dat de indirecte belastingheffing van de toeslagen het doel van deze toeslagen doorkruist, namelijk de uitzending van ambtenaren naar Duitsland mogelijk te maken zonder dat daarbij nadelige inkomenseffecten voor hen ontstaan, wat een belemmering voor uitzending naar Duitsland zou betekenen. Zij voegen hieraan toe dat de belemmering ook ligt in het feit

80. Indien de echtgenoten afzonderlijk waren belast, zou Schulz-Delzers niet onderworpen zijn geweest aan het progressievoorbehoud, aangezien haar enige inkomsten, die van de Franse Staat, krachtens de artikelen 14 en 20, lid 1, sub a, van het belastingverdrag niet in Duitsland belastbaar waren.

31 — Zie onder andere reeds aangehaald arrest Alevizos (punt 75) en arrest van 23 april 2009, Rüffler (C-544/07, Jurispr. blz. I-3389, punt 64 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

81. Schulz-Delzers heeft derhalve niet aangetoond dat de uitoefening van haar recht op vrij verkeer nadelig gevolgen heeft gehad in



vergelijking met Franse werknemers die geen gebruik hebben gemaakt van hun recht op vrij verkeer.

82. Het is niet aan het Hof zich uit te spreken over de hypothetische situatie waarin Schulz-Delzers haar recht op vrij verkeer in een andere lidstaat zou hebben uitgeoefend.

83. Ik stel het Hof dan ook voor om de door de verwijzende rechter gestelde vragen als volgt te beantwoorden: artikel 45 VWEU dient aldus te worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een bepaling van een lidstaat als § 3, punt 64, EStG, die bepaalde aanvullende inkomsten die werknemers in dienst van een binnenlandse publiekrechtelijke rechtspersoon ontvangen op grond van een buiten het grondgebied van die lidstaat uitgeoefende werkzaamheid, vrijstelt van de belasting, ook indien een dergelijke regeling zich niet uitstrekt tot de aanvullende inkomsten die door werknemers in dienst van een publiekrechtelijke rechtspersoon van een andere lidstaat worden ontvangen op grond van een op het grondgebied van eerstgenoemde lidstaat uitgeoefende werkzaamheid.

84. Mocht het Hof het niet eens zijn met mijn voorstel, maak ik subsidiair een vergelijking tussen de situatie van Schulz-Delzers en die van een Duits onderdaan die recht heeft op toepassing van § 3, punt 64, EStG.

*C — Subsidiair: vergelijking van de situatie van Schulz-Delzers met die van een Duits onderdaan die recht heeft op toepassing van § 3, punt 64, EStG*

85. Deze vergelijking vereist een onderzoek van de vergelijkbaarheid van de standplaatstoelagen die hier aan de orde zijn (1), de fiscale behandeling van Schulz-Delzers in Duitsland (2) en de situatie van een Duits onderdaan die recht heeft op toepassing van § 3, punt 64, EStG in Frankrijk (3).

#### 1. Standplaatstoelagen

86. Het Hof zal in het bijzonder de standplaatstoelagen van Schulz-Delzers en van een Duits onderdaan die recht heeft op toepassing van § 3, punt 64, van EStG, moeten onderzoeken. Slechts indien deze standplaatstoelagen vergelijkbaar blijken, zou de door verzoekers in het hoofdgeding aangevoerde discriminatie daadwerkelijk kunnen worden vastgesteld.

87. Voor verzoekers zijn deze standplaatstoelagen vergelijkbaar. De verwijzende rechter deelt eveneens impliciet ditzelfde standpunt. De Commissie is van mening, zoals zij ter zitting heeft bevestigd, dat het de taak is van de verwijzende rechter om dit punt te onderzoeken.

88. Zonder nader in te gaan op de standplaatstoelagen die de afzonderlijke lidstaten toekennen, is het desalniettemin voor de beantwoording van de vraag of § 3, punt 64, EStG strijdig is met artikel 45 VWEU, nodig dat het Hof zich uitspreekt over het eigenlijke beginsel van het vergelijken van toelagen, die met elkaar gemeen hebben dat ze worden toegekend ter zake van een activiteit die buiten de lidstaat die ze toekent, wordt uitgeoefend in de lidstaat waarvan de rechthebbende ingezetene is.

89. Schulz-Delzers is immers ingezetene van een lidstaat (de Bondsrepubliek Duitsland), dus een andere staat dan waarvan een Duits onderdaan die recht heeft op toepassing van § 3, punt 64, EStG, ingezetene is. Bij bestudering van de standplaatstoelagen kan dit element niet buiten beschouwing worden gelaten.

90. De standplaatstoelagen van Schulz-Delzers bestaan uit een „ISVL”-toelage, die afhankelijk is van de plaatselijke levensomstandigheden, en een gezinsbijslag („Majorations familiales”) voor kinderen ten laste van Franse ambtenaren. Deze toelagen zijn volgens verzoekers aanvullingen bedoeld ter compensatie van het koopkrachtverlies en de extra kosten in verband met kinderen in het buitenland.

91. In Frankrijk wordt het bedrag van deze toelagen regelmatig bij gezamenlijk besluit van de minister van Buitenlandse Zaken en de minister van Begroting *voor elk vreemd*

*land* vastgesteld.<sup>32</sup> De Duitse regering geeft in haar schriftelijke opmerkingen aan dat, ter bepaling van de hoogte van deze toelagen, het Duitse ministerie van Financiën in samenwerking met het ministerie van Buitenlandse Zaken geregeld landenlijsten publiceert. De hoogte van deze toelagen wordt dus bepaald naargelang de Staat waar de woonplaats van de ontvanger van deze toelagen zich bevindt.

92. In de praktijk hebben de standplaatstoelagen zowel in Frankrijk als in Duitsland tot doel een evenwicht tussen twee verschillende eisen tot stand te brengen, te weten het in aanmerking nemen van de extra kosten die het gevolg zijn van het feit dat een activiteit wordt uitgeoefend buiten de staat die de inkomsten betaalt en belast, en het streven om de ontvanger van deze toelagen in dezelfde positie te brengen als alle andere ingezetenen van de staat waar hij zijn activiteit uitoefent.

32 — Voor de jaren 2005 en 2006, zie decreet nr. 2002-22 van 4 januari 2002 inzake de administratieve en financiële situatie van personeelsleden van Franse onderwijsinstellingen in het buitenland („décret relatif à la situation administrative et financière des personnels des établissements d’enseignement français à l’étranger”) (JORF van 6 januari 2001, blz. 387), zoals gewijzigd bij decreet nr. 2003-481 van 3 juni 2003 (JORF van 6 juni 2003, blz. 9636), waarvan artikel 4, B, sub d, bepaalt dat „een bijzondere toelage in verband met plaatselijke levensomstandigheden wordt uitgekeerd, waarvan het bedrag jaarlijks per land en per groep bij gezamenlijk besluit van de minister van Buitenlandse Zaken en de minister van Begroting wordt vastgesteld [...]”; artikel 4, B, sub e, van het aangehaalde decreet betreft de gezinsbijslagen voor uitgezonden personen en bepaalt op soortgelijke wijze dat „[...] bij gezamenlijk besluit van de minister van Buitenlandse Zaken en de minister van Begroting voor elk vreemd land, rekening houdend met de verschillende situaties waarmee personen in Frankrijk of in het buitenland geconfronteerd kunnen worden, de voor elk kind ten laste toepasselijke coëfficiënt wordt vastgesteld [...]”.

93. Zo rechtvaardigt de erkenning van het bestaan van extra kosten het feit dat standplaatstoelagen zelfs kunnen worden toegekend indien de kosten van levensonderhoud in de staat waar de activiteit wordt uitgeoefend, lager zijn dan in de staat die de inkomsten betaalt. De verschillen in deze standplaats-toelagen naargelang de gaststaat kunnen echter slechts worden verklaard doordat tot op zekere hoogte rekening wordt gehouden met de plaatselijke kosten van levensonderhoud.

94. Ten aanzien van de eerste toelage, die specifiek verband houdt met de plaatselijke levensomstandigheden, voorziet artikel 4, B, sub d, van het aangehaalde Franse decreet in de jaarlijkse aanpassing van het bedrag van deze toelage „om in het bijzonder rekening te houden met schommelingen in de wisselkoersen en de plaatselijke levensomstandigheden”. Op haar beurt verduidelijkt de Duitse regering dat, ingeval een Duitse leraar diensten in Frankrijk verricht, de koopkrachtcompensatie wordt vastgesteld rekening houdend met de hogere kosten van levensonderhoud in Frankrijk in vergelijking met Duitsland. Tijdens de zitting voegde zij hieraan toe, dat een Duitse ambtenaar die wordt uitgezonden naar een land met een lagere levensstandaard, deze toelage niet ontvangt.

95. Wat betreft de tweede toelage, voor kinderen ten laste, wordt rekening gehouden met de modaliteiten en de kosten van het onderwijs voor kinderen in de woonstaat. De in 2005 en 2006 in Frankrijk geldende regelgeving voorzorg in de berekening van deze

„gezinsbijslagen” naargelang de woonstaat.<sup>33</sup> Overigens heeft de berekening van deze toelage zich ontwikkeld: de huidige Franse regeling, neergelegd in het besluit van 31 januari 2011<sup>34</sup>, stelt „de gezinstoelage [...] van personeelsleden van Franse onderwijsinstellingen in het buitenland” vast naargelang van met name de vestigingsregio: „Duitsland (Berlijn)”, „Duitsland (Bonn)”, „Duitsland (Düsseldorf)”, „Duitsland (Frankfurt)”, etc.

96. Er kan dus niet worden beweerd dat de hoogte van de standplaatstoelagen wordt bepaald los van de woonstaat waarin de betrokken activiteit wordt uitgeoefend.

97. De hoogte van de standplaatstoelagen wordt door elke lidstaat in de uitoefening van zijn heffingsbevoegdheid vastgesteld. Deze toelagen vormen een aanvulling op de overige inkomsten die door de werkstaat voor de uitgeoefende activiteit worden betaald en die noodzakelijkerwijs per lidstaat verschillen.

98. Het is waar dat de kosten van levensonderhoud binnen hetzelfde nationale

33 — Besluit van 4 januari 2002 tot vaststelling van de coëfficiënten per land voor de berekening van de gezinsbijslagen en de gezinstoelage, die in het buitenland worden verstrekt voor kinderen ten laste van uitgezonden of ingezeten personeelsleden van Franse onderwijsinstellingen in het buitenland (JORF van 6 januari 2002, blz. 402, tekst nr. 13).

34 — Besluit van 31 januari 2011 tot wijziging van het besluit van 5 februari 2008 ter uitvoering van decreet nr. 2002-22 van 4 januari 2002 inzake de administratieve en financiële situatie van personeelsleden van Franse onderwijsinstellingen in het buitenland (JORF van 15 februari 2011, blz. 2833, tekst nr. 3).

grondgebied kunnen variëren en dat in het onderhavige geval de kosten van levensonderhoud voor Schulz-Delzers in Stuttgart (Duitsland) uiteindelijk hoger zouden kunnen blijken dan in Beauvais (Frankrijk). Het is echter niet aan het Hof zich uit te spreken over de wijze waarop de nationale wetgever de standplaatstoelagen in de uitoefening van zijn heffingsbevoegdheid berekent.

99. Standplaatstoelagen dienen ertoe een situatie van gelijkheid van behandeling te creëren tussen ingezetenen van een bepaalde staat — de staat waar de werknemer zijn activiteit uitoefent —, niettegenstaande dat een ingezetene zijn inkomsten uit een andere lidstaat ontvangt. Het is derhalve in overeenstemming met ditzelfde beginsel dat laatstgenoemde aan dezelfde fiscale behandeling wordt onderworpen als alle ingezetenen. Dit is het geval bij Schulz-Delzers.

## 2. Fiscale behandeling van Schulz-Delzers in Duitsland

100. Schulz-Delzers geniet dezelfde fiscale behandeling als andere Duitse ingezetenen, wat niet door verzoekers wordt bestreden. Uitgaande van enkel haar persoonlijke fiscale situatie in Duitsland, bevindt Schulz-Delzers zich zelfs in een gunstigere situatie dan een Duitse ambtenaar die buiten Duitsland werkt, maar met zijn echtgenote in Duitsland wordt belast, zoals de Duitse regering tijdens

de zitting met een cijfervoorbeeld heeft aangetoond.<sup>35</sup>

101. In een eerdere zaak werd het Hof de situatie voorgelegd van een Frans-Duitse onderdaan die onderwijzeres was aan een openbare school in Duitsland en met haar echtgenoot in Frankrijk woonde.<sup>36</sup> Als gevolg van de toepassing van de bepalingen van het belastingverdrag, in casu in Frankrijk, werd zij als Frans ingezetene zwaarder belast dan personen met dezelfde inkomsten, maar dan uit uitsluitend Franse bron, hetgeen zij voor de Franse rechter bestreed. Op een prejudiciële vraag over deze kwestie benadrukte het Hof dat het belastingverdrag „enkel ten doel heeft, te vermijden dat dezelfde inkomsten in elk van de twee staten worden belast. [Het] beoogt niet te garanderen, dat de door de belastingplichtige in een van de staten verschuldigde belasting niet hoger is dan die welke hij in de andere staat zou moeten voldoen.”<sup>37</sup> Het Hof voegde eraan toe dat de Duitse looninkomsten van deze Franse ingezetene „worden

35 — De Duitse regering nam als geval A een Duits echtpaar, waarvan de echtgenote in het buitenland werkt: de echtgenoot beschikt over een belastbaar inkomen van 40 000 EUR en de echtgenote over een belastbaar inkomen van 20 000 EUR en 7 000 EUR aan standplaatstoelagen die zijn vrijgesteld van de belasting; het totale belastbaar inkomen bedraagt 60 000 EUR; bij een tarief van 19,36% bedraagt de verschuldigde belasting 11 614 EUR. Geval B betreft een echtpaar in een situatie die vergelijkbaar is met die van verzoekers: de echtgenoot heeft een belastbaar inkomen van 40 000 EUR en de echtgenote heeft een belastbaar inkomen van 27 000 EUR dat is vrijgesteld van belasting, maar dat is onderworpen aan het progressievoorbehoud; het totale belastbaar inkomen bedraagt 40 000 EUR; bij een tarief van 20,75% (berekend over een inkomensgrondslag van 67 000 EUR) bedraagt de verschuldigde belasting 8 300 EUR.

36 — Arrest van 12 mei 1998, Gilly (C-336/96, Jurispr. blz. I-2793).

37 — *Ibidem* (punt 46).

[...] begrepen in de grondslag waarnaar het totale gezinsinkomen wordt belast in Frankrijk, en geniet zij daar dus de fiscale voordelen, tegemoetkomingen en aftrekken waarin de Franse wetgeving voorziet.”<sup>38</sup>

— de belastingwetgeving van haar woonstaat, die eveneens de werkstaat van de Duitse onderdaan is, en

102. Als Frans belastingplichtige en Duits ingezetene betwist Schulz-Delzers dat haar standplaatstoelagen in Duitsland in aanmerking worden genomen. Zij geniet echter eveneens de fiscale voordelen, tegemoetkomingen en aftrekken waarin de Duitse wetgeving voorziet in het kader van de gemeenschappelijke belasting met haar echtgenoot, hetgeen niet het geval is voor een Duits echtpaar dat zich in een andere lidstaat in een vergelijkbare situatie als verzoekers bevindt.

— de belastingwetgeving van de woonstaat van deze Duitse onderdaan.

104. De ongelijke behandeling van Schulz-Delzers ten opzichte van een Duits onderdaan in een vergelijkbare situatie is derhalve slechts het gevolg van de toepassing van verschillende belastingwetgevingen.

103. Slechts bij inaanmerkingneming van de belastingheffing in Frankrijk zou kunnen worden beoordeeld of Schulz-Delzers daadwerkelijk in een nadeligere situatie verkeert dan een Duits onderdaan met wie zij zich vergelijkt. In dat geval zou ook de fiscale behandeling van diezelfde onderdaan in de staat waar hij werkzaam is, in aanmerking moeten worden genomen. Dan zou dus de toepassing van de volgende regelingen onderzocht moeten worden:

— de belastingwetgeving van de werkstaat van Schulz-Delzers;

105. Ten aanzien van artikel 12 EG heeft het Hof overwogen: „Volgens vaste rechtspraak heeft artikel 12 EG [...] geen betrekking op eventuele verschillen in behandeling welke voor de aan de rechtsmacht van de Gemeenschap onderworpen personen en ondernemingen kunnen voortvloeien uit verschillen tussen de wettelijke regelingen van de verschillende lidstaten, mits deze regelingen op grond van objectieve criteria en ongeacht de nationaliteit van de betrokkenen kunnen worden geacht te gelden voor al degenen op wie de voorschriften ervan van toepassing zijn.”<sup>39</sup> Deze uitspraak kan hier worden toegepast op artikel 45 VWEU. Als de standplaatstoelagen van een Duits onderdaan niet in aanmerking worden genomen, dan is dat omdat de wettelijke regeling van zijn woonstaat op dit punt afwijkt.

38 — Ibidem (punt 50).

39 — Arrest van 12 juli 2005, Schempp (C-403/03, Jurispr. blz. I-6421, punt 34).

106. Als het Hof de situatie van een Franse onderdaan met woonplaats in Duitsland, zijn werkstaat, zou moeten vergelijken met die van een in Frankrijk wonende en werkende Duitse onderdaan, dan zou het constateren dat er voor verzoekers geen sprake is van een belastingnadeel.

3. De situatie van een Duits onderdaan die in Frankrijk recht heeft op toepassing van § 3, punt 64, EStG

107. Zoals door verzoekers in herinnering wordt geroepen, zijn de standplaatstoelagen van Schulz-Delzers in Frankrijk vrijgesteld van de belasting. Dat is ook zo in het omgekeerde geval van uitzending van een ambtenaar buiten de Bondsrepubliek Duitsland. Deze regel is niet gebaseerd op het bilateraal belastingverdrag, maar op een internationale praktijk, zoals verzoekers in hun opmerkingen en tijdens de zitting hebben aangegeven.

108. Verzoekers verwijten Duitsland de door Schulz-Delzers ontvangen standplaatstoelagen uit hoofde van haar activiteit in Duitsland te onderwerpen aan het progressievoorbehoud. Ik moet er echter op wijzen dat de Duitse onderdaan in een vergelijkbare situatie aan dezelfde beperking is onderworpen.

109. Zelfs al heeft de Bondsrepubliek Duitsland in feite, op basis van het belastingverdrag, de keuze om bij de bepaling van het belastingtarief rekening te houden met inkomsten die niet in de Duitse belastinggrondslag zijn begrepen, ontbreekt deze keuzemogelijkheid wat betreft Duitse onderdanen die in Frankrijk wonen.

110. De fiscale behandeling in Frankrijk van inkomsten uit de Bondsrepubliek Duitsland is in het belastingverdrag namelijk anders geregeld. Het in artikel 20, lid 2, sub a, cc, daarvan opgenomen systeem bestaat erin, de in Duitsland verkregen inkomsten te betrekken in de overeenkomstig de Franse wetgeving berekende belastinggrondslag, waarna ter zake van de in Duitsland betaalde belasting een bedrag in verrekening kan worden gebracht dat, met name voor de in artikel 14 van het verdrag genoemde inkomsten, gelijk is aan het bedrag van de aan die inkomsten toe te rekenen Franse belasting.<sup>40</sup>

111. De inkomsten van een Duitse onderdaan in een vergelijkbare situatie als Schulz-Delzers worden derhalve in Frankrijk in de overeenkomstig de Franse wetgeving berekende belastinggrondslag begrepen. Deze inkomsten worden derhalve in aanmerking genomen voor de berekening van de inkomstenbelasting, ook al heeft de ontvanger vervolgens recht op een verrekening van de belasting.

<sup>40</sup> — Voor een nadere beschrijving, zie reeds aangehaald arrest Gilly (punt 42).

112. Hieruit volgt dat verzoekers niet staande kunnen houden dat zij fiscaal nadeliger worden behandeld dan de Duitse onderdaan die recht heeft op de vrijstelling van § 3, punt 64, EStG en zijn activiteit in Frankrijk uitoefent.

113. Bovendien is de formulering in het belastingverdrag overgenomen uit een modelverdrag van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO).<sup>41</sup> Meer in het bijzonder artikel 23, A, leden 1 tot en met 3, luidt als volgt:

„1. Indien een ingezetene van een overeenkomstsluitende staat inkomsten geniet of vermogen bezit en die inkomsten of dat vermogen kunnen volgens de bepalingen van deze overeenkomst in de andere overeenkomstsluitende staat worden belast, stelt de eerste staat, behoudens de bepalingen van het tweede en derde lid, die inkomsten of dat vermogen vrij van de belasting.

2. Indien een ingezetene van een overeenkomstsluitende staat inkomsten geniet die [...] in de andere overeenkomstsluitende

staat kunnen worden belast, verleent de eerste staat een vermindering op de ter zake van de inkomsten van deze ingezetene te heffen belasting tot een bedrag dat gelijk is aan de in die andere staat betaalde belasting. Deze vermindering kan echter niet meer bedragen dan het gedeelte van de belasting berekend vóór de vermindering, dat aan die uit de andere staat verkregen inkomsten kan worden toegerekend.

3. Indien de inkomsten die een ingezetene van een overeenkomstsluitende staat geniet of het vermogen dat hij bezit, volgens de bepalingen van de overeenkomst in die staat zijn vrijgesteld van de belasting, mag die staat niettemin bij de berekening van de belasting over de overige inkomsten of het overige vermogen van die ingezetene rekening houden met de vrijgestelde inkomsten of het vrijgestelde vermogen.”

114. Het belastingverdrag, dat de Bondsrepubliek Duitsland strikt toepast door alle inkomsten van Schulz-Delzers in aanmerking te nemen, volgt dus precies het OESO-modelverdrag.

115. De situatie van Schulz-Delzers kan dus ook voorkomen in alle lidstaten die, zoals de Bondsrepubliek Duitsland en de Franse Republiek, op basis van hetzelfde model bilaterale belastingverdragen hebben gesloten.

116. Ik ben daarom van mening dat de in het geding zijnde regeling Schulz-Delzers niet in een nadeligere situatie plaatst dan een Duits onderdaan in een vergelijkbare situatie.

<sup>41</sup> — Modelbelastingverdrag betreffende inkomen en vermogen, opgesteld door de OESO, versie van 29 april 2000.

## VI — Conclusie

117. Al deze overwegingen overziend, stel ik het Hof voor de door het Finanzgericht Baden-Württemberg gestelde vragen te beantwoorden als volgt:

„Artikel 45 VWEU dient aldus te worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een bepaling van een lidstaat als § 3, punt 64, van de Duitse wet op de inkomstenbelasting (Einkommensteuergesetz), die bepaalde aanvullende inkomsten die werknemers in dienst van een binnenlandse publiekrechtelijke rechtspersoon ontvangen op grond van een buiten het grondgebied van die lidstaat uitgeoefende werkzaamheid, vrijstelt van de belasting, ook indien een dergelijke nationale regeling zich niet uitstrekt tot de aanvullende inkomsten die door werknemers in dienst van een publiekrechtelijke rechtspersoon van een andere lidstaat worden ontvangen op grond van een op het grondgebied van eerstgenoemde lidstaat uitgeoefende werkzaamheid.”