



## Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

28 februari 2013\*

„Vrij verrichten van diensten — Vrij verkeer van werknemers — Wettelijke regeling van lidstaat op basis waarvan inkomsten uit arbeid die in andere staat in het kader van ontwikkelingshulp is verricht, kunnen worden vrijgesteld van belasting — Voorwaarden — Vestiging van werkgever op nationaal grondgebied — Weigering wanneer werkgever in andere lidstaat is gevestigd”

In zaak C-544/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Duitsland) bij beslissing van 18 maart 2011, ingekomen bij het Hof op 24 oktober 2011, in de procedure

**Helga Petersen,**

**Peter Petersen**

tegen

**Finanzamt Ludwigshafen,**

wijst HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, kamerpresident, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits (rapporteur) en J.-J. Kasel, rechters,

advocaat-generaal: N. Jääskinen,

griffier: A. Impellizzeri, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 29 november 2012,

gelet op de opmerkingen van:

- H. Petersen en P. Petersen, vertegenwoordigd door R. Sturm, Rechtsanwalt,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Mölls en W. Roels als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

\* Procestaal: Duits.

## Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 56 VWEU.
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen H. en P. Petersen enerzijds en het Finanzamt Ludwigshafen anderzijds, betreffende de weigering van laatstbedoelde instantie om de inkomsten die P. Petersen heeft verworven uit activiteiten die hij in Benin heeft verricht in het kader van een door het Deense agentschap voor internationale ontwikkeling gefinancierd ontwikkelingsproject, vrij te stellen van inkomstenbelasting.

### Toepasselijke bepalingen

- 3 Volgens § 1, lid 1, van de wet betreffende de inkomstenbelasting (Einkommensteuergesetz), in de versie die van toepassing is op de feiten van het hoofdgeding (BGBl. 2002 I, blz. 4215), moeten natuurlijke personen van wie de woonplaats of de normale verblijfplaats zich op het nationale grondgebied bevindt, aldaar belasting over hun gehele inkomen te betalen.

- 4 § 34 c, leden 1 en 5, van die wet luidt:

„(1) Wanneer personen die onbeperkt belastingplichtig zijn, over inkomsten van buitenlandse oorsprong een soortgelijke belasting als de Duitse inkomstenbelasting hebben voldaan in het land waar die inkomsten zijn verworven, wordt de in het buitenland vastgestelde, voldane en met het bedrag van een aftrekrecht verminderde belasting in mindering gebracht van het bedrag van de Duitse inkomstenbelasting dat zij over de in de betrokken staat verworven inkomsten moeten betalen.

[...]

(5) De hoogste belastingautoriteiten van de Länder of de door hen aangeduide belastingautoriteiten mogen, indien het bondsministerie van Financiën daarvoor de toestemming geeft, de over de buitenlandse inkomsten verschuldigde inkomstenbelasting geheel of ten dele kwijtschelden, of een forfaitair bedrag vaststellen, wanneer dat om economische redenen opportuun is of het wanneer het uiterst moeilijk blijkt om lid 1 van dit artikel toe te passen.”

- 5 Het Duitse bondsministerie van Financiën heeft op 31 oktober 1983 een circulaire over de fiscale behandeling van inkomsten die werknemers uit arbeid in het buitenland halen (BStBl. 1983 I, blz. 470; hierna: „circulaire van het ministerie van Financiën”) vastgesteld. Die was gericht aan de hoogste belastingautoriteiten van de Länder en bepaalt dat werknemers van een in het binnenland gevestigde werkgever geen inkomstenbelasting hoeven te betalen over het arbeidsinkomen dat zij in het kader van een actuele arbeidsverhouding ontvangen voor een onder die regeling vallende activiteit die in het buitenland wordt verricht.
- 6 Volgens titel I, eerste alinea, nr. 4, van die circulaire vallen onder die regeling met name de activiteiten die voor in het binnenland gevestigde leveranciers, producenten of dienstverrichters worden verricht in het kader van Duitse openbare ontwikkelingshulp die past binnen de context van technische of financiële samenwerking.
- 7 Titel II, eerste alinea, van diezelfde circulaire bepaalt dat de activiteit gedurende drie maanden ononderbroken moet worden verricht in staten waarmee de Bondsrepubliek Duitsland geen verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten dat betrekking heeft op inkomsten uit arbeid in loondienst.

- 8 Volgens titel IV van de circulaire van het ministerie van Financiën wordt echter wel rekening gehouden met de aldus vrijgestelde inkomsten uit arbeid in loondienst, teneinde te verzekeren dat de progressiviteit van de belasting wordt gehandhaafd. Volgens diezelfde bepaling worden de belastbare inkomsten belast tegen het tarief dat zou gelden indien de vrijgestelde inkomsten uit arbeid in loondienst ook meetelden voor de berekening van de belasting.
- 9 Titel VI van de circulaire van het ministerie van Financiën, die betrekking heeft op de procedureregels, bepaalt in lid 1, eerste alinea, dat de werkgever of de werknemer bij het belastingkantoor van de plaats waar de werkgever is gevestigd erom moet verzoeken dat de werkgever wordt ontslagen van zijn verplichting om via bronheffing belastingen in te houden. Indien het betrokken belastingkantoor dat verzoek inwilligt, reikt het hiervoor een vrijstellingscertificaat uit. Volgens dezelfde alinea hoeft niet te worden aangetoond dat de staat waar de activiteit wordt verricht, over het betrokken arbeidsinkomen een soortgelijke belasting als de Duitse inkomstenbelasting heft. Titel VI, lid 1, tweede alinea, van die circulaire bepaalt dat indien aannemelijk is gemaakt dat de voorwaarden van de titels I en II van die circulaire zijn vervuld, het vrijstellingscertificaat kan worden afgegeven zolang de werkgever de bronheffing kan aanpassen. Overeenkomstig titel VI, lid 2, van dezelfde circulaire moet de werknemer bij het belastingkantoor van zijn woonplaats verzoeken dat afstand wordt gedaan van belastingheffing, voor zover nog niet van de inhouding van bronheffing is afgezien.
- 10 Artikel 15 van het verdrag van 22 november 1995 tussen de Bondsrepubliek Duitsland en het Koninkrijk Denemarken ter vermijding van dubbele belastingheffing op het gebied van de inkomsten- en de vermogensbelasting alsook op het gebied van de successie- en de schenkingsrechten, en inzake bijstand op fiscaal gebied (BGBl. 1996 II, blz. 2565) bepaalt in wezen dat wie in één van de verdragsluitende staten woont, enkel aldaar belasting dient te betalen over het inkomen dat hij uit arbeid in loondienst ontvangt, tenzij indien hij die arbeid in de andere verdragsluitende staat verricht. In dat laatste geval is de aldus ontvangen vergoeding belastbaar in die andere staat.
- 11 De Bondsrepubliek Duitsland heeft geen verdrag ter vermijding van dubbele belasting gesloten met de Republiek Benin.

### **Hoofdgeding en prejudiciële vraag**

- 12 Sinds november 1991 zijn de echtelieden Petersen, verzoekers in het hoofdgeding, eigenaar van een appartement in Ludwigshafen (Duitsland). Sinds 1 februari 1992 verblijven zij er officieel met hun dochter. P. Petersen, een Deens staatsburger, is sinds 1984 eigenaar van een vakantiehuis in Helsingør (Denemarken).
- 13 P. Petersen was als werknemer in dienst bij het in Glostrup (Denemarken) gevestigde bedrijf Hoffmann A/S. In het kader van die beroepsactiviteit is hij, met ingang van 15 januari 2002, voor drie jaar naar Benin gestuurd om daar mee te werken aan een project dat werd gefinancierd door het Deense agentschap voor internationale ontwikkeling. Die activiteit kaderde in een ontwikkelingsproject. In het jaar 2003 heeft P. Petersen 449 200 DKK, oftewel 60 200 EUR, verdiend met die activiteiten.
- 14 In januari 2002 heeft de werkgever van P. Petersen er bij de belastingdienst van Helsingør om verzocht dat de inkomsten die hij tijdens de periode van zijn opdracht in Benin zou ontvangen, zouden worden vrijgesteld van belastingheffing. Die dienst heeft laten weten dat vanaf 15 januari 2002 geen belasting over die inkomsten zou worden ingehouden.
- 15 De echtelieden Petersen hebben de Duitse belastingadministratie verzocht om voor het jaar 2003 het stelsel van de gemeenschappelijke aanslag in de inkomstenbelasting toe te passen. Zij hebben aangegeven dat hun verblijfplaats zich in Ludwigshafen bevond en dat de inkomsten die P. Petersen uit zijn activiteiten in Benin haalde en die door een Deense werkgever waren uitbetaald, niet aan de

Duitse inkomstenbelasting dienden te worden onderworpen, alsook dat artikel 15 van het verdrag van 22 november 1995 tussen de Bondsrepubliek Duitsland en het Koninkrijk Denemarken bepaalde dat enkel die laatste Staat bevoegd was om die inkomsten te belasten.

- 16 Subsidiair hebben de echtelieden Petersen om vrijstelling van die inkomsten verzocht. Ter ondersteuning van dat verzoek voerden zij aan dat de inkomsten uit arbeid in loondienst die voor een in het binnenland gevestigde werkgever in het kader van een ontwikkelingsproject wordt verricht in een andere staat, op basis van de circulaire van het ministerie van Financiën in vergelijkbare omstandigheden zijn vrijgesteld van inkomstenbelasting.
- 17 In zijn aanslag voor het jaar 2003 heeft het Finanzamt Ludwigshafen inkomstenbelasting geheven over alle inkomsten van P. Petersen en vastgesteld dat 29 718 EUR belasting verschuldigd was.
- 18 Nadat verzoekers' bezwaar tegen die aanslag was afgewezen, hebben zij beroep ingesteld bij het Finanzgericht Rheinland-Pfalz.
- 19 Die rechterlijke instantie merkt om te beginnen op dat de litigieuze inkomsten van P. Petersen volgens haar opvatting van de feiten en het toepasselijke recht in beginsel onder de Duitse inkomstenbelasting vallen.
- 20 Vervolgens verklaart het Finanzgericht Rheinland-Pfalz dat P. Petersen geen aanspraak kan maken op het in de circulaire van het ministerie van Financiën bepaalde fiscale voordeel, aangezien zijn werkgever geen „ingezetene” is in de zin van die circulaire en de activiteiten van verzoeker in het hoofdgeding en diens werkgever niet onder de Duitse openbare ontwikkelingshulp vallen, waardoor hij zwaarder wordt belast dan een op het nationale grondgebied verblijvende werknemer die een soortgelijke activiteit verricht voor een ingezetene werkgever.
- 21 Het Finanzgericht Rheinland-Pfalz is ten slotte van oordeel dat de activiteiten van de werkgever van verzoeker in het hoofdgeding onder de werkingssfeer van artikel 56 VWEU vallen en dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling een ongerechtvaardigde beperking van het vrij verrichten van diensten door een in een andere lidstaat gevestigde werkgever kan vormen. Dat een werknemer, in de situatie van verzoeker in het hoofdgeding, zwaarder wordt belast, leidt ertoe dat zijn activiteiten economisch gezien minder aantrekkelijk worden dan de activiteiten van in Duitsland wonende werknemers die soortgelijke arbeidsovereenkomsten hebben gesloten met in Duitsland gevestigde ondernemingen die actief zijn op het gebied van de ontwikkelingshulp. De werkgever uit een andere lidstaat kan dit fiscale nadeel slechts compenseren door een hoger brutosalaris uit te betalen, wat hem ertoe aanzet om werknemers in dienst te nemen die in zijn eigen staat verblijven en belast worden, en dus zijn mogelijkheden om in een andere lidstaat gekwalificeerde werknemers aan te werven beperkt. Werknemers met dezelfde kwalificaties willen nog enkel in de lidstaat waar zij verblijven arbeidsbetrekkingen aangaan.
- 22 In die omstandigheden heeft het Finanzgericht Rheinland-Pfalz de behandeling van de zaak geschorst en het Hof van Justitie verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Is een regeling die bepaalt dat de inkomsten die een op het nationale grondgebied belastingplichtige werknemer uit arbeid in loondienst heeft verkregen, enkel van belasting zijn vrijgesteld indien zijn werkgever op het nationale grondgebied is gevestigd, en dus niet wanneer die werkgever in een andere lidstaat [...] is gevestigd, verenigbaar met artikel 49 EG [...]?”

## Beantwoording van de prejudiciële vraag

### *Voorafgaande opmerkingen*

#### Relevante vrijheid van verkeer

- 23 Volgens vaste rechtspraak is het in het kader van de bij artikel 267 VWEU ingestelde procedure van samenwerking tussen de nationale rechterlijke instanties en het Hof de taak van het Hof om de verwijzende rechter een nuttig antwoord te geven aan de hand waarvan deze het bij hem aanhangige geding kan oplossen. Met het oog hierop dient het Hof in voorkomend geval de hem voorgelegde vraag te herformuleren (zie met name arresten van 4 mei 2006, Haug, C-286/05, Jurispr. blz. I-4121, punt 17; 11 maart 2008, Jager, C-420/06, Jurispr. blz. I-1315, punt 46, en 8 december 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, C-157/10, Jurispr. blz. I-13023, punt 18).
- 24 Om de rechter die het verzoek om een prejudiciële beslissing heeft ingediend een nuttig antwoord te geven, kan het Hof, volgens eveneens vaste rechtspraak, ook bepalingen van Unierecht in aanmerking nemen die de nationale rechter in zijn prejudiciële vragen niet heeft vermeld (zie met name arresten van 12 oktober 2004, Wolff & Müller, C-60/03, Jurispr. blz. I-9553, punt 24; 7 juli 2005, Weide, C-153/03, Jurispr. blz. I-6017, punt 25, en 23 februari 2006, Van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Jurispr. blz. I-1957, punt 26, en reeds aangehaald arrest Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, punt 19).
- 25 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 56 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling van een lidstaat volgens welke degene die in een lidstaat verblijft en daar onbeperkt belastingplichtig is, geen inkomstenbelasting hoeft te betalen over de inkomsten die hij als werknemer verwerft indien zijn werkgever in de voornoemde lidstaat is gevestigd, maar daarover wel inkomstenbelasting dient te betalen indien die werkgever in een andere lidstaat is gevestigd.
- 26 De Duitse regering en de Europese Commissie zijn echter van mening dat het hoofdgeding niet mag worden onderzocht in het licht van artikel 56 VWEU. De Commissie betoogt in dit verband dat een nationaal voorschrift dat tot doel heeft om enkel de belastingplichtigen die arbeid in loondienst voor een in de betrokken lidstaat gevestigde werkgever verrichten, vrij te stellen van belasting, moet worden onderzocht in het licht van het vrije verkeer van werknemers. Volgens de Duitse regering is daarentegen ook het vrije verkeer van werknemers in casu irrelevant, aangezien verzoeker in het hoofdgeding de litigieuze activiteit in een derde staat heeft verricht.
- 27 Vooraf moet dus worden vastgesteld of, en – in voorkomend geval – in hoeverre, een nationale wettelijke regeling zoals die waarvan sprake in het hoofdgeding, afbreuk kan doen aan de uitoefening van de vrije dienstverrichting en het vrije verkeer van werknemers.
- 28 Volgens vaste rechtspraak moet rekening gehouden worden met het voorwerp van een nationale wettelijke regeling om uit te maken of die regeling onder de ene of onder de andere van de door het VWEU gewaarborgde fundamentele vrijheden valt (zie arrest van 1 juli 2010, Dijkman en Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Jurispr. blz. I-6649, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 29 In het hoofdgeding strekt de nationale wettelijke regeling ertoe de bezoldiging die een werknemer van zijn werkgever ontvangt onder bepaalde voorwaarden fiscaal gunstiger te behandelen. In de inleiding van de circulaire van het ministerie van Financiën wordt immers gepreciseerd dat werknemers van een op het nationale grondgebied gevestigde werkgever geen inkomstenbelasting hoeven te betalen over het arbeidsinkomen dat zij ontvangen voor in een andere staat verrichte activiteiten die onder de regeling van die circulaire vallen.

- 30 Enerzijds moet in herinnering worden gebracht dat eenieder die reële en daadwerkelijke arbeid verricht, met uitsluiting van werkzaamheden van zo geringe omvang dat zij louter marginaal en bijkomstig blijken, moet worden aangemerkt als „werknemer” in de zin van artikel 45 VWEU. Volgens de rechtspraak van het Hof is het kenmerk van de arbeidsverhouding dat iemand gedurende een bepaalde tijd voor een ander en onder diens gezag prestaties verricht tegen beloning (zie met name arresten van 3 juli 1986, *Lawrie-Blum*, 66/85, Jurispr. blz. 2121, punt 17; 23 maart 2004, *Collins*, C-138/02, Jurispr. blz. I-2703, punt 26, en 7 september 2004, *Trojani*, C-456/02, Jurispr. blz. I-7573, punt 15).
- 31 Anderzijds zij opgemerkt dat de dienstverrichtingen die gewoonlijk tegen vergoeding geschieden volgens artikel 57, lid 1, VWEU worden beschouwd als diensten in de zin van de verdragen, voor zover de bepalingen betreffende het vrije verkeer van goederen, kapitaal en personen daarop niet van toepassing zijn. Daarenboven vloeit uit de rechtspraak van het Hof voort dat de bepalingen betreffende het vrij verrichten van diensten betrekking hebben op activiteiten van onafhankelijke aanbieders (zie in die zin arrest van 5 juni 1997, *SETTG*, C-398/95, Jurispr. blz. I-3091, punt 7).
- 32 Bijgevolg valt een wettelijke regeling die tot doel heeft een belasting op te leggen aan een werknemer die voor een werkgever en onder diens gezag prestaties verricht tegen beloning en dus een arbeidsverhouding heeft die gekenmerkt wordt door het bestaan van een gezagsverhouding en het betalen van een vergoeding in ruil voor de geleverde prestaties, zoals – onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter – de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling, onder de Verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van werknemers.
- 33 Gesteld al dat een dergelijke wettelijke regeling tot gevolg heeft dat beperkingen worden aangebracht op de vrijheid van dienstverrichting van in een andere lidstaat gevestigde werkgevers, zoals de door de verwijzende rechter of door verzoekers in het hoofdgeding aangehaalde beperkingen, waardoor in het binnenland gevestigde werkgevers gunstiger worden behandeld dan in een andere lidstaat gevestigde werkgevers met betrekking tot de aanwerving van gekwalificeerd personeel dat in het kader van ontwikkelingsprojecten in een andere staat kan worden gedetacheerd, dan zijn die beperkingen het onvermijdelijke gevolg van de eventuele belemmering van het vrije verkeer van werknemers en rechtvaardigen zij dus geen afzonderlijke toetsing aan artikel 56 VWEU.

#### Toepasselijkheid van artikel 45 VWEU

- 34 Het is van belang eraan te herinneren dat iedere burger van de Europese Unie die gebruikgemaakt heeft van het recht op vrij verkeer van werknemers en die een beroepswerkzaamheid in een andere lidstaat dan zijn woonstaat heeft uitgeoefend, ongeacht zijn verblijfplaats en zijn nationaliteit, binnen de werkingssfeer van artikel 45 VWEU valt (zie in die zin arrest van 12 december 2002, *De Groot*, C-385/00, Jurispr. blz. I-11819, punt 76 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 35 Voorts is het vaste rechtspraak dat alle Verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van personen tot doel hebben het de burgers van de Unie gemakkelijker te maken op het gehele grondgebied van de Unie om het even welk beroep uit te oefenen, en in de weg staan aan regelingen die deze onderdanen zouden kunnen benadelen wanneer zij op het grondgebied van een andere lidstaat een economische activiteit willen verrichten (arresten van 7 juli 1992, *Singh*, C-370/90, Jurispr. blz. I-4265, punt 16, en 26 januari 1999, *Terhoeve*, C-18/95, Jurispr. blz. I-345, punt 37, en reeds aangehaald arrest *De Groot*, punt 77).
- 36 Hoewel de bepalingen betreffende het vrije verkeer van werknemers volgens hun bewoordingen met name het voordeel van de nationale behandeling in de staat van ontvangst beogen te garanderen, houden zij ook een verbod in voor de lidstaat van oorsprong, het vrije aanvaarden en verrichten van werk door een van zijn onderdanen in een andere lidstaat te bemoeilijken (zie in die zin reeds aangehaalde arresten *Terhoeve*, punten 27-29, en *De Groot*, punt 79).

- 37 Mutatis mutandis verzetten de bepalingen inzake het vrije verkeer van werknemers zich er ook tegen dat een burger van de Unie door de lidstaat waar hij woont en belastingplichtig is, wordt beperkt in zijn vrijheid om in een andere lidstaat arbeid te aanvaarden en te verrichten, ook al heeft de betrokkene de nationaliteit van die laatste lidstaat.
- 38 De Duitse regering betoogt evenwel dat artikel 45 VWEU in het hoofdgeding niet kan worden aangevoerd, aangezien verzoeker in het hoofdgeding de litigieuze activiteit in een derde staat heeft verricht en er tussen het grondgebied van de twee aan de orde zijnde lidstaten geen voldoende band bestaat. Voor de toepassing van het Unierecht kan een werknemer die in het kader van ontwikkelingshulp op gerichte wijze uitsluitend in een derde staat een activiteit verricht, niet worden geacht tegelijkertijd of zelfs in hoofdzaak een grensoverschrijdende activiteit binnen de Unie te verrichten.
- 39 In dit verband moet eraan worden herinnerd dat het Hof reeds heeft kunnen preciseren dat zaken betreffende een onderdaan van een lidstaat die in loondienst is van een in een andere lidstaat gevestigde onderneming, in beginsel onder de bepalingen van het Unierecht inzake het vrije verkeer van werknemers vallen (zie in die zin arrest van 12 juli 1984, Prodest, 237/83, Jurispr. blz. 3153, punt 5).
- 40 Het Hof heeft tevens geoordeeld dat de bepalingen van het Unierecht inzake het vrije verkeer van werknemers moeten worden toegepast bij de beoordeling van alle rechtsbetrekkingen, voor zover deze op het grondgebied van de Unie kunnen worden gelokaliseerd wegens de plaats waar zij worden aangegaan of wegens de plaats waar zij hun uitwerking hebben (zie in die zin reeds aangehaald arrest Prodest, punt 6).
- 41 Unierechtelijke bepalingen kunnen immers van toepassing zijn op beroepswerkzaamheden die buiten het grondgebied van de Unie worden verricht, wanneer de arbeidsverhouding een voldoende nauwe band met dat grondgebied behoudt (zie in die zin met name reeds aangehaald arrest Prodest, punt 6, en arresten van 27 september 1989, Lopes da Veiga, 9/88, Jurispr. blz. 2989, punt 15, en 29 juni 1994, Aldewereld, C-60/93, Jurispr. blz. I-2991, punt 14). Dat beginsel moet aldus worden begrepen dat het eveneens betrekking heeft op gevallen waarin de arbeidsverhouding een voldoende nauwe aanknoping met het recht van een lidstaat en bijgevolg met de relevante regels van het Unierecht heeft (arrest van 30 april 1996, Boukhalfa, C-214/94, Jurispr. blz. I-2253, punt 15).
- 42 In een geval zoals dat van het hoofdgeding vloeit een dergelijke aanknoping voort uit het feit dat een burger van de Unie die in een lidstaat woont, is aangeworven door een in een andere lidstaat gevestigde onderneming en voor rekening van die onderneming activiteiten verricht. Volgens verzoeker in het hoofdgeding – en onder voorbehoud van de verificatie van dit punt door de verwijzende rechter – is de arbeidsovereenkomst tussen hem en zijn werkgever, een in Denemarken gevestigde onderneming, gesloten naar Deens recht. Zoals de Duitse regering opmerkt is P. Petersen, opnieuw onder voorbehoud van verificatie ter zake door de verwijzende rechter, bovendien sociaal verzekerd in Denemarken en wordt zijn salaris betaald op een Deense rekening.
- 43 De omstandigheid dat verzoeker in het hoofdgeding zijn activiteit in het kader van ontwikkelingshulp op gerichte wijze uitsluitend in een derde staat heeft verricht, doet niet af aan de in het vorige punt in herinnering gebrachte elementen van aanknoping bij het Unierecht, die volstaan om verzoeker in het hoofdgeding de mogelijkheid te bieden om zich in een situatie als die van het hoofdgeding op artikel 45 VWEU te beroepen.

#### *Bestaan van een beperking*

- 44 Dat een ingezetene belastingplichtige op basis van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling een vrijstelling van de inkomstenbelasting kan genieten, levert hem een fiscaal voordeel op.

- 45 Dat voordeel wordt slechts toegekend indien de in Duitsland wonende belastingplichtige in dienst is van een eveneens in Duitsland gevestigde werkgever en wordt dus niet toegekend indien die belastingplichtige in dienst is van een in een andere lidstaat gevestigde werkgever.
- 46 Door de inkomsten van werknemers dus verschillend te behandelen naargelang van de lidstaat waar hun werkgever is gevestigd, kan de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling deze werknemers ervan weerhouden om in dienst te treden bij een werkgever die in een andere lidstaat dan de Bondsrepubliek Duitsland is gevestigd en vormt zij dus een door artikel 45 VWEU in beginsel verboden belemmering van het vrije verkeer van werknemers.
- 47 Een maatregel die het vrije verkeer van werknemers belemmert is slechts toelaatbaar wanneer hij een met het Verdrag verenigbare legitieme doelstelling nastreeft en zijn rechtvaardiging vindt in dwingende vereisten van algemeen belang. Daarenboven moet in een dergelijk geval de toepassing van een dergelijke maatregel geschikt zijn om de verwezenlijking van de betrokken doelstelling te verzekeren en mag zij niet verder gaan dan nodig is om die doelstelling te bereiken (zie arresten van 16 maart 2010, *Olympique Lyonnais*, C-325/08, Jurispr. blz. I-2177, punt 38, en 8 november 2012, *Radziejewski*, C-461/11, punt 33).
- 48 De Duitse regering betoogt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling in de eerste plaats wordt gerechtvaardigd door de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen.
- 49 Volgens die regering kan de Duitse belastingadministratie, wanneer de activiteiten worden verricht voor een in een andere lidstaat gevestigde instelling, moeilijk nagaan of aan de voorwaarden voor een eventuele belastingvrijstelling is voldaan, aangezien zij niet rechtstreeks contact kan opnemen met de overheidsorganen die de ontwikkelingshulp beheren. Zij kan dit echter wel doen wanneer het gaat om in Duitsland gevestigde instellingen die optreden in het kader van de Duitse publieke ontwikkelingshulp. Voorts kunnen de bepalingen van afgeleid recht betreffende de administratieve bijstand op fiscaal gebied niet worden ingeroepen wanneer het gaat om controles die in derde landen moeten worden verricht.
- 50 In dit verband heeft het Hof reeds geoordeeld dat de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, een dwingend vereiste van algemeen belang vormt, dat een rechtvaardiging kan vormen voor het feit dat de uitoefening van de door het Verdrag gegarandeerde vrijheden van verkeer wordt beperkt (zie met name arresten van 18 december 2007, *A*, C-101/05, Jurispr. blz. I-11531, punt 55, en 5 juli 2012, *SIAT*, C-318/10, punt 36).
- 51 Een lidstaat kan zich ter rechtvaardiging van de weigering om een fiscaal voordeel toe te kennen echter niet beroepen op het feit dat niet om samenwerking met een andere lidstaat kan worden verzocht voor het instellen van een onderzoek of het inwinnen van inlichtingen. Niets belet de betrokken belastingautoriteiten immers om van de belastingplichtige te verlangen dat hij de bewijzen overlegt die zij noodzakelijk achten om de betrokken belastingen correct te kunnen vaststellen, en om in voorkomend geval de gevraagde vrijstelling te weigeren wanneer deze bewijzen niet worden geleverd (zie arrest van 11 oktober 2007, *ELISA*, C-451/05, Jurispr. blz. I-8251, punt 95).
- 52 Op voorhand kan immers niet worden uitgesloten dat de belastingplichtige in staat is de relevante bewijsstukken over te leggen aan de hand waarvan de belastingautoriteiten van de lidstaat van heffing duidelijk en nauwkeurig kunnen nagaan of hij voldoet aan de voorwaarden om het betrokken fiscale voordeel te genieten (zie in die zin arresten van 8 juli 1999, *Baxter e.a.*, C-254/97, Jurispr. blz. I-4809, punt 20, en 10 maart 2005, *Laboratoires Fournier*, C-39/04, Jurispr. blz. I-2057, punt 25, en reeds aangehaalde arresten *ELISA*, punt 96, en *A*, punt 59).



- 53 In het hoofdgeding blijkt uit de circulaire van het ministerie van Financiën, met name uit titel VI ervan, waarin procedureregels zijn opgenomen, dat de belastingplichtige het in het hoofdgeding aan de orde zijnde fiscale voordeel slechts kan genieten indien hij aan de bevoegde administratie de nodige documenten verstrekt waaruit blijkt dat hij voldoet aan de voorwaarden om aanspraak te maken op de belastingvrijstelling. De werknemer moet dus bewijzen dat zijn werkgever in Duitsland is gevestigd en activiteiten verricht in het kader van ontwikkelingshulp, en dat hij zelf een arbeidsovereenkomst heeft waarin hij zich ertoe heeft verbonden om voor minstens drie maanden onafgebroken te gaan werken in een staat waarmee de Bondsrepubliek Duitsland geen verdrag ter vermijding van dubbele belasting heeft afgesloten.
- 54 Anders dan de Duitse regering oppert, lijkt het op grond van de nationale wettelijke regeling niet nodig om bij de autoriteiten die de ontwikkelingshulp beheren, ongeacht of het om de Duitse autoriteiten of om de autoriteiten van een andere lidstaat gaat, verificaties te verrichten die de Duitse belastingautoriteiten voor problemen zouden kunnen stellen.
- 55 Het Hof heeft tevens geoordeeld dat een lidstaat die in zijn wetgeving bepaalt dat een fiscaal voordeel slechts kan worden toegekend indien is voldaan aan voorwaarden waarvan de naleving enkel kan worden gecontroleerd aan de hand van inlichtingen die van de bevoegde autoriteiten van een derde land worden verkregen, dit voordeel in beginsel mag weigeren wanneer het, met name doordat op dit derde land geen verdragsverplichting rust om informatie te verstrekken, onmogelijk blijkt om van dat land inlichtingen te verkrijgen (reeds aangehaald arrest A, punt 63, en arrest van 27 januari 2009, Persche, C-318/07, Jurispr. blz. I-359, punt 70). Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (PB L 336, blz. 15) en richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG (PB L 64, blz. 1), voorzien weliswaar immers in een kader voor samenwerking tussen de bevoegde autoriteiten van de lidstaten, maar tussen die autoriteiten en de bevoegde autoriteiten van een derde land bestaat een dergelijk kader niet wanneer laatstbedoeld land geen verplichting tot wederzijdse bijstand is aangegaan (arrest van 19 juli 2012, A, C-48/11, punt 35).
- 56 Uit de circulaire van het ministerie van Financiën blijkt echter dat niet hoeft te worden bewezen dat de activiteit die in een derde land wordt verricht, aldaar aan een soortgelijke belasting als de Duitse inkomstenbelasting is onderworpen.
- 57 Bijgevolg lijkt de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling niet voor te schrijven dat het fiscale voordeel slechts kan worden toegekend indien is voldaan aan voorwaarden waarvan de naleving enkel kan worden gecontroleerd aan de hand van inlichtingen die van de bevoegde autoriteiten van een derde land worden verkregen.
- 58 De in het hoofdgeding aan de orde zijnde belemmering kan dus niet worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen.
- 59 In de tweede plaats betoogt de Duitse regering dat het fiscale voordeel waarin de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling voorziet, doelstellingen op het gebied van ontwikkelingsbeleid nastreeft door ervoor te zorgen dat ontwikkelingsorganisaties lagere loonkosten hebben. Volgens die regering moeten de lidstaten vrij blijven om activiteiten die passen binnen de context van de publieke samenwerking van elke lidstaat op ontwikkelingsgebied, op gerichte wijze en in functie van hun eigen prioriteiten te bevorderen door ze fiscaal voordelig te behandelen. De fiscale stimulans die door de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling wordt gegeven, is volgens de Duitse regering noodzakelijk om de voornoemde doelstellingen ten uitvoer te leggen, en de Bondsrepubliek Duitsland zou onvoldoende middelen hebben om haar eigen verbintenissen na te komen indien zij ook de activiteiten van in andere lidstaten gevestigde organisaties zou moeten bevorderen.

- 60 In dit verband kan worden volstaan met de vaststelling dat in de vraag die de verwijzende rechter het Hof stelt, enkel de voorwaarde dat de onderneming op het nationale grondgebied is gevestigd, aan de orde is.
- 61 Met haar argumenten inzake het nastreven van de doelstellingen van het Duitse ontwikkelingsbeleid zet de Duitse regering niet uiteen waarom enkel de op het Duitse grondgebied gevestigde ondernemingen kunnen worden geacht in staat te zijn de activiteiten ter bereiking van dergelijke doelstellingen te verrichten.
- 62 In die omstandigheden moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat artikel 45 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling van een lidstaat volgens welke degene die in deze lidstaat verblijft en daar onbeperkt belastingplichtig is, geen inkomstenbelasting hoeft te betalen over de inkomsten die hij als werknemer verwerft indien zijn werkgever in de voornoemde lidstaat is gevestigd, maar wel inkomstenbelasting over die inkomsten dient te betalen indien zijn werkgever in een andere lidstaat is gevestigd.

### **Kosten**

- 63 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 45 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling van een lidstaat volgens welke degene die in deze lidstaat verblijft en daar onbeperkt belastingplichtig is, geen inkomstenbelasting hoeft te betalen over de inkomsten die hij als werknemer verwerft indien zijn werkgever in de voornoemde lidstaat is gevestigd, maar wel inkomstenbelasting over die inkomsten dient te betalen indien zijn werkgever in een andere lidstaat is gevestigd.**

ondertekeningen