

Arrêt de la Cour
Zaak C-209/01

Theodor Schilling en Angelica Fleck-Schilling
tegen
Finanzamt Nürnberg-Süd

(verzoek van het Bundesfinanzhof om een prejudiciële beslissing)

«Vrij verkeer van werknemers – Ambtenaren en personeelsleden van Europese Gemeenschappen
– Behoud van fiscale woonplaats in lidstaat van herkomst – Inkomstenbelasting – Aftrek van
uitgaven voor huishoudhulp»

Conclusie van advocaat-generaal A. Tizzano van 6 maart 2003 Arrest van het Hof (Vijfde
kamer) van 13 november 2003

Samenvatting van het arrest

*Vrij verkeer van personen – Werknemers – Gelijke behandeling – Personen die lidstaat van
herkomst hebben verlaten om als ambtenaren van Europese Gemeenschappen te werken in
andere lidstaat – Uitgaven voor huishoudhulp in laatstgenoemde lidstaat – Fiscale woonplaats in
lidstaat van herkomst – Aftrek van deze uitgaven van hun belastbare inkomsten – Weigering –
Ontoelaatbaarheid*

*[EG-Verdrag, art. 48 (thans, na wijziging, art. 39 EG); Protocol betreffende de voorrechten en
immunititeiten van de Europese Gemeenschappen, art. 14] Artikel 48 van het Verdrag (thans, na
wijziging, artikel 39 EG) juncto artikel 14 van het Protocol betreffende de voorrechten en
immunititeiten van de Europese Gemeenschappen verzet zich ertegen dat uit Duitsland afkomstige
ambtenaren van de Europese Gemeenschappen die in Luxemburg wonen en werken als
ambtenaar en in deze lidstaat uitgaven voor een huishoudhulp hebben gedaan, deze uitgaven niet
mogen aftrekken van hun in Duitsland belastbare inkomsten omdat de voor de huishoudhulp
betaalde bijdragen niet aan de Duitse wettelijke pensioenverzekering, maar aan de Luxemburgse
pensioenverzekering werden betaald.cf. punt 44 en dictum*

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)
13 november 2003 (1)

„Vrij verkeer van werknemers – Ambtenaren en personeelsleden van Europese Gemeenschappen
– Behoud van fiscale woonplaats in lidstaat van herkomst – Inkomstenbelasting – Aftrek van
uitgaven voor huishoudhulp”

In zaak C-209/01,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het Bundesfinanzhof
(Duitsland), in het aldaar aanhangige geding tussen
Theodor Schilling, Angelika Fleck-Schilling

en

Finanzamt Nürnberg-Süd,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 48 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 39 EG) en artikel 14, eerste alinea, van het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschappen, wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),,

samengesteld als volgt: D. A. O. Edward, waarnemend voor de president van de Vijfde kamer, A. La Pergola en S. von Bahr (rapporteur), rechters,
advocaat-generaal: A. Tizzano,
griffier: R. Grass,
gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

? T. Schilling en A. Fleck-Schilling, vertegenwoordigd door H. Hacker, Steuerberater,
? de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door J.-F. Pasquier en H. Kreppel als gemachtigden,
gezien het rapport van de rechter-rapporteur,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 6 maart 2003,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 21 februari 2001, ingekomen bij het Hof op 21 mei daaraanvolgend, heeft het Bundesfinanzhof krachtens artikel 234 EG vier prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 48 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 39 EG) en artikel 14, eerste alinea, van het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschappen (hierna: protocol).

2 Deze vragen zijn gerezen in het kader van een geding tussen enerzijds T. Schilling en zijn echtgenote, A. Fleck-Schilling, en anderzijds het Finanzamt Nürnberg-Süd betreffende de fiscale aftrekbaarheid in Duitsland van uitgaven voor een in Luxemburg werkende huishoudhulp.

Toepasselijke bepalingen

Bepalingen van gemeenschapsrecht

3 Artikel 13 van het protocol bepaalt: Onder de voorwaarden en volgens de procedure welke door de Raad op voorstel van de Commissie worden vastgesteld, worden de ambtenaren en overige personeelsleden van de Gemeenschappen onderworpen aan een belasting ten bate van de Gemeenschappen op de door hun betaalde salarissen, lonen en emolumenten. Zij zijn vrijgesteld van nationale belastingen op de door de Gemeenschappen betaalde salarissen, lonen en emolumenten.

4 Artikel 14, eerste en tweede alinea, van het protocol bepaalt: De ambtenaren en overige personeelsleden van de Gemeenschappen, die zich uitsluitend uit hoofde van de uitoefening van hun ambt in dienst van de Gemeenschappen vestigen op het grondgebied van een andere lidstaat dan de staat van de fiscale woonplaats, welke zij bezitten op het ogenblik van hun indiensttreding bij de Gemeenschappen, worden voor de toepassing van de inkomsten-, vermogens- en successiebelastingen, alsmede van de tussen de lidstaten

van de Gemeenschappen gesloten overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting, zowel in de staat waar zij zich gevestigd hebben als in de staat van de fiscale woonplaats, geacht hun woonplaats te hebben behouden in de laatstgenoemde staat, indien deze lid is van de Gemeenschappen. Deze bepaling geldt eveneens voor de echtgenoot voorzover deze geen eigen beroepsbezigheden uitoefent, alsmede voor de kinderen die ten laste zijn en onder toezicht staan van de in dit artikel bedoelde personen. De roerende goederen welke toebehoren aan de in de vorige alinea bedoelde personen en zich bevinden op het grondgebied van de staat van verblijf, worden in de staat vrijgesteld van successiebelasting; voor de heffing van die belasting worden die roerende goederen geacht zich in de staat van de fiscale woonplaats te bevinden, onder voorbehoud van de rechten van derde staten en de mogelijke toepassing van de bepalingen der internationale overeenkomsten betreffende dubbele belasting.

5 Artikel 48 van het Verdrag luidt als volgt:

- 1. Het vrije verkeer van werknemers wordt binnen de Gemeenschap uiterlijk aan het einde van de overgangperiode tot stand gebracht.**
- 2. Dit houdt de afschaffing in van elke discriminatie op grond van de nationaliteit tussen de werknemers der lidstaten, wat betreft de werkgelegenheid, de beloning en de overige arbeidsvoorwaarden.**
- 3. Het houdt behoudens de uit hoofde van openbare orde, openbare veiligheid en volksgezondheid gerechtvaardigde beperkingen het recht in om,**
 - a) in te gaan op een feitelijk aanbod tot tewerkstelling,**
 - b) zich te dien einde vrij te verplaatsen binnen het grondgebied der lidstaten,**
 - c) in een der lidstaten te verblijven teneinde daar een beroep uit te oefenen overeenkomstig de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen welke voor de tewerkstelling van nationale werknemers gelden,**
 - d) op het grondgebied van een lidstaat verblijf te houden na er een betrekking te hebben vervuld, overeenkomstig de voorwaarden die zullen worden opgenomen in door de Commissie vast te stellen uitvoeringsverordeningen.**
- 4. De bepalingen van dit artikel zijn niet van toepassing op de betrekkingen in overheidsdienst.**

Bepalingen van nationaal recht

6 § 1, leden 1 en 4, van het Einkommensteuergesetz (wet inzake inkomstenbelasting) van 7 september 1990 (BGBl. 1990 I, blz. 1898, en rectificatie van 7 maart 1991, BGBl. 1991 I, blz. 808; hierna: EStG) bepaalt: Belastingplicht

1. Natuurlijke personen die hun woonplaats of gewone verblijfplaats in Duitsland hebben, zijn volledig aan de inkomstenbelasting onderworpen. [...]

[...]

4. Natuurlijke personen die hun woonplaats noch hun gewone verblijfplaats in Duitsland hebben, zijn [...] beperkt aan de inkomstenbelasting onderworpen wanneer zij binnenlandse inkomsten in de zin van § 49 hebben.

7 § 10, lid 1, punt 8, EStG in de op het hoofdgeding toepasselijke versie bepaalt:

Buitengewone uitgaven¹. Buitengewone uitgaven zijn de volgende uitgaven voorzover het geen bedrijfsuitgaven of kosten voor verwerving of behoud van de inkomsten betreft:[...]

8) Door de belastingplichtige gedane uitgaven tot maximaal 12 000 DEM per kalenderjaar voor een huishoudhulp, wanneer uit hoofde van deze dienstbetrekking verplichte bijdragen zijn betaald aan de nationale wettelijke pensioenverzekering. [...]

8 § 50, lid 1, EStG bepaalt: Specifieke bepalingen voor beperkt belastingplichtigen

1. [...] de §§ [...] 10 [...] zijn niet van toepassing. [...]

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

9 In 1991 en 1992 waren de echtgenoten Schilling werkzaam als ambtenaren van de Europese Gemeenschappen in Luxemburg, de lidstaat waarin zij hun woonplaats en het centrum van hun belangen hadden gevestigd. Hun drie kinderen, geboren in 1982, 1983 en 1986, woonden daar ook. In Duitsland, de lidstaat van herkomst van de echtgenoten Schilling, had de heer Schilling inkomsten uit verhuring en verpachting en in de

belastingperiode 1992 in geringere mate inkomsten uit een werkzaamheid als zelfstandige. 10 In het hoofdgeding gaat het om de aftrek in Duitsland van uitgaven voor een in Luxemburg werkzame huishoudhulp, waarvoor de echtgenoten Schilling de verplichte bijdragen aan de Luxemburgse wettelijke pensioenverzekering hadden betaald. Het Finanzamt Nürnberg-Süd weigerde deze aftrek te aanvaarden op grond dat geen enkele bijdrage was betaald aan de Duitse wettelijke pensioenverzekering overeenkomstig § 10, lid 1, punt 8, EStG.

11 Het bezwaarschrift en het beroep van de echtgenoten Schilling slaagden niet. In hun beroep in Revision bij het Bundesfinanzhof hebben zij aangevoerd dat artikel 14 van het protocol de fiscale rechtsbetrekking tussen de ambtenaar van de Europese Gemeenschappen en zijn lidstaat van herkomst beoogt te handhaven alsof deze ambtenaar deze lidstaat nooit heeft verlaten. In het hoofdgeding kunnen op basis van deze bepaling de aan de Luxemburgse pensioenverzekering betaalde verplichte bijdragen worden geacht in Duitsland te zijn betaald. Voorts is de rechtsuitlegging van het Finanzamt Nürnberg-Süd in strijd met het communautaire beginsel van gelijke behandeling.

12 Het Bundesfinanzhof stelt vast dat overeenkomstig § 10, lid 1, punt 8, EStG in de op het hoofdgeding toepasselijke versie de uitgaven voor een huishoudhulp tot een bedrag van 12 000 DEM als buitengewone uitgaven konden worden afgetrokken wanneer de werkgever de verplichte bijdragen had betaald aan de nationale wettelijke pensioenverzekering. Een dergelijke aftrek was alleen toegestaan wanneer twee kinderen jonger dan 10 jaar aan het begin van het kalenderjaar tot het gezin van de belastingplichtigen behoorden. Het Bundesfinanzhof preciseert dat volgens de memorie van toelichting bij de wet (BTDrucks 11/4688, blz. 10, in het bijzonder blz. 12) voor de beperking tot de nationale wettelijke pensioenverzekering vooral economische, sociaalpolitieke en arbeidsmarktpolitieke overwegingen doorslaggevend waren. Volgens het Bundesfinanzhof ging het erom, voor gezinnen met kinderen of hulpbehoevende personen in het bijzonder voor vrouwen de taken en nadelen die voortvloeien uit huishouding, uitoefening van een beroep en verzorging, te verminderen. Met deze maatregel wilde de wetgever meer werkgelegenheid creëren en optreden tegen de schadelijke gevolgen van zwartwerk zowel voor de betrokken werknemers als voor de nationale wettelijke pensioenverzekering.

13 Het Bundesfinanzhof is van mening dat de draagwijdte van artikel 14, eerste alinea, van het protocol onduidelijk is. De door deze bepaling gecreëerde fictieve fiscale woonplaats zou slechts de rechtvaardigingsgrond zijn voor de onbeperkte belastingplicht en de woonplaats in de zin van de overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting (zie artikel 4 van de modelovereenkomst van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling van 1977). Indien deze bepaling daarentegen ruimer wordt opgevat, met name in de zin die de echtgenoten Schilling eraan geven, kan de fictie van toepassing zijn op de feitelijke omstandigheden die rechtstreeks verband houden met de woonplaats. De betaling aan de Luxemburgse socialezekerheidskas zou dan moeten worden behandeld alsof zij aan de Duitse socialezekerheidskas was gedaan.

14 Volgens het Bundesfinanzhof dient artikel 14, eerste alinea, van het protocol strikt te worden uitgelegd. Naast het feit dat de Gemeenschap niet bevoegd is voor directe belastingen, pleit ook de tweede alinea van dit artikel voor een dergelijke uitlegging. Volgens deze laatste bepaling worden de roerende goederen die zich bevinden op het grondgebied van de staat van verblijf, voor de successiebelasting geacht zich in de lidstaat van herkomst te bevinden. De plaats waar de goederen zich bevinden, is dus eveneens fictief. Indien artikel 14, eerste alinea, van het protocol de ruime inhoud zou hebben die de echtgenoten Schilling eraan geven, zou de tweede alinea van dit artikel overbodig zijn. Ook dient volgens deze rechterlijke instantie in aanmerking te worden genomen dat er in het Duitse belastingrecht tal van andere bepalingen zijn die alleen nationale situaties begunstigen. Een strikte uitlegging lijkt ook geboden omdat de ambtenaren van de Europese Gemeenschappen reeds zijn begunstigd door de bij vergelijking lagere belastingheffing op hun salarissen.

15 Het Bundesfinanzhof voegt daaraan toe dat indien het Hof zou oordelen dat § 10, lid 1, punt 8, EStG niet in strijd is met artikel 14, eerste alinea, van het protocol, de vraag rijst of deze nationale bepaling verenigbaar is met artikel 48 van het Verdrag. Het is evenwel de vraag of artikel 48, lid 4, van het Verdrag niet moet worden uitgelegd in de zin dat een ambtenaar van de Europese Gemeenschappen zich niet op deze bepaling kan beroepen.

16 Indien het Hof zou oordelen dat de betrokken nationale bepaling artikel 48 van het Verdrag schendt, rijst volgens het Bundesfinanzhof de vraag of de in het arrest van 26 januari 1993, Werner (C-112/91, Jurispr. blz. I-429) ontwikkelde beginselen kunnen worden toegepast op het hoofdgeding. In dit arrest heeft het Hof vastgesteld dat het gemeenschapsrecht niet eraan in de weg staat dat een lidstaat zijn eigen onderdanen die een beroepsactiviteit op zijn grondgebied uitoefenen, zwaarder belast wanneer zij in een andere lidstaat wonen. Het Bundesfinanzhof twijfelt aan de relevantie van het aangehaalde arrest Werner. In die zaak was de enige band met het buitenland immers de woonplaats. In het hoofdgeding hebben de echtgenoten Schilling evenwel in een andere lidstaat gewerkt en gewoond. De band met het buitenland is dus veel sterker.

17 In deze omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende vier prejudiciële vragen gesteld:

1. Is het in strijd met artikel 14, eerste alinea, van het Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschappen [...], dat Duitse onderdanen die in Luxemburg als ambtenaar van de Europese Gemeenschappen werkzaam zijn en daar wonen, in het kader van de Duitse inkomstenbelasting de uitgaven voor een in Luxemburg werkende huishoudhulp niet overeenkomstig § 10, lid 1, punt 8, van het Einkommensteuergesetz mogen aftrekken, omdat de aan de wettelijke pensioenverzekering betaalde bijdragen voor de huishoudhulp niet aan de Duitse pensioenverzekering zijn betaald?

2. Ingeval de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord: moet artikel 48, lid 4, EG-Verdrag aldus worden uitgelegd dat een personeelslid van de Europese Gemeenschappen zich niet op artikel 48 EG-Verdrag kan beroepen?

3. Ingeval de tweede vraag ontkennend wordt beantwoord: is het in strijd met artikel 48 EG-Verdrag, dat een in Luxemburg wonend personeelslid van de Europese Gemeenschappen dat geacht wordt zijn woonplaats in Duitsland te hebben en dat voor een huishoudhulp bijdragen aan de Luxemburgse wettelijke pensioenverzekering betaalt, geen recht heeft op aftrek van buitengewone uitgaven overeenkomstig § 10, lid 1, punt 8, van het Einkommensteuergesetz?

4. Ingeval de derde vraag bevestigend wordt beantwoord: kunnen de in het [reeds aangehaalde] arrest [...] Werner ontwikkelde beginselen in het onderhavige geval worden toegepast?

Het verzoek om heropening van de behandeling

18 Bij een op 1 april 2003 ter griffie van het Hof ingediend verzoekschrift hebben de echtgenoten Schilling verzocht om heropening van de mondelinge of schriftelijke behandeling voor het geval dat het Hof de bedoeling zou hebben om zijn arrest te baseren op een door de advocaat-generaal in punt 80 van de conclusie geformuleerd argument waarover tussen partijen geen discussie heeft plaatsgevonden. Dit argument houdt in dat een uitlegging van artikel 14 van het protocol in de door de echtgenoten Schilling voorgestelde zin ertoe zou leiden dat zij zonder enige objectieve rechtvaardigingsgrond een economische voorkeursbehandeling krijgen.

19 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat het Hof krachtens artikel 61 van het Reglement voor de procesvoering ambtshalve dan wel op voorstel van de advocaat-generaal of op verzoek van partijen de mondelinge behandeling kan heropenen, indien het van oordeel is dat het onvoldoende is ingelicht of dat de zaak moet worden beslecht op basis van een argument waarover tussen partijen geen discussie heeft plaatsgevonden (zie, met name, arresten van 18 juni 2002, Philips, C-299/99, Jurispr. blz. I-5475, punt 20, en 7 november 2002, Hirschfeldt/EMA, C-184/01 P, Jurispr. blz. I-10173, punt 30).

20 Het Hof is van oordeel dat in casu geen heropening van de mondelinge of schriftelijke behandeling behoeft te worden gelast. Bijgevolg dient het verzoek hiertoe te worden afgewezen.

De prejudiciële vragen

21 Met zijn vier prejudiciële vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het gemeenschapsrecht, in het bijzonder artikel 48 van het Verdrag en artikel 14 van het protocol, zich ertegen verzet dat uit Duitsland afkomstige ambtenaren van de Europese Gemeenschappen die in Luxemburg wonen en in deze lidstaat uitgaven voor een huishoudhulp hebben gedaan, deze uitgaven niet mogen aftrekken van hun in Duitsland belastbare inkomsten omdat de voor de huishoudhulp betaalde bijdragen niet werden betaald aan de Duitse wettelijke pensioenverzekering, maar aan de Luxemburgse.

22 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat, ofschoon de directe belastingen tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, deze niettemin verplicht zijn die bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen en zich derhalve van elke openlijke of verkapte discriminatie op grond van nationaliteit te onthouden (zie, met name, arrest van 12 december 2002, De Groot, C-385/00, Jurispr. blz. I-11819, punt 75).

23 Iedere gemeenschapsonderdaan die gebruik heeft gemaakt van het recht van vrij verkeer van werknemers en die een beroepswerkzaamheid in een andere lidstaat heeft uitgeoefend, ongeacht zijn woonplaats en zijn nationaliteit, valt binnen de werkingssfeer van artikel 48 van het Verdrag (arrest De Groot, reeds aangehaald, punt 76).

24 Volgens vaste rechtspraak beogen de verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van personen het de gemeenschapsonderdanen gemakkelijker te maken, op het grondgebied van de Gemeenschap om het even welk beroep uit te oefenen, en staan zij in de weg 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; 26 januari 1999, Terhoeve, C-18/95, Jurispr. blz. I-345, punt 37; 27 januari 2000, Graf, C-190/98, Jurispr. blz. I-493, punt 21, en 15 juni 2000, Seher, C-302/98, Jurispr. blz. I-4585, punt 32).

25 Bepalingen 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, leveren belemmeringen van die vrijheid op, ook wanneer zij onafhankelijk van de nationaliteit van de betrokken werknemers van toepassing zijn (zie in het bijzonder arrest van 2 oktober 2003, Van Lent, C-232/01, Jurispr. blz. I-11525, punt 16).

26 Hoewel de bepalingen betreffende het vrije verkeer van werknemers volgens hun bewoordingen met name het voordeel van de nationale behandeling in de lidstaat van ontvangst beogen te garanderen, houden zij dus ook een verbod in voor de lidstaat van herkomst, het vrije aanvaarden en verrichten van werk door een van zijn onderdanen in een andere lidstaat te bemoeilijken (zie, met name, arrest De Groot, reeds aangehaald, punt 79).

27 Dat de echtgenoten Schilling de Duitse nationaliteit bezitten, kan hun niet beletten, zich op de bepalingen betreffende het vrije verkeer van werknemers te beroepen tegenover de lidstaat waarvan zij onderdanen zijn, nu zij met gebruikmaking van hun recht van vrij verkeer arbeid hebben verricht in een andere lidstaat (zie, in die zin, arrest De Groot, reeds aangehaald, punt 80).

28 Eveneens zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak een gemeenschapsonderdaan die in een andere lidstaat dan zijn land van herkomst werkt, zijn hoedanigheid van werknemer in de zin van artikel 48, lid 1, van het Verdrag niet verliest doordat hij een functie bij een internationale organisatie vervult, ook al zijn de voorwaarden voor zijn toelating en verblijf in het land van tewerkstelling speciaal geregeld in een internationale overeenkomst (arresten van 15 maart 1989, Echternach en Moritz, 389/87 en 390/87, Jurispr. blz. 723, punt 11; 27 mei 1993, Schmid, C-310/91, Jurispr. blz. I-3011, punt 20, en 3 oktober 2000, Ferlini, C-411/98, Jurispr. blz. I-8081, punt 42).

- 29 Opgemerkt zij evenwel dat er voor de ambtenaren en overige personeelsleden van de Europese Gemeenschappen bijzondere belastingbepalingen gelden die hen onderscheiden van andere werknemers.
- 30 Zo hebben de echtgenoten Schilling hun lidstaat van herkomst, te weten Duitsland, verlaten om als ambtenaren van de Europese Gemeenschappen te werken in een andere lidstaat, te weten Luxemburg. Niettemin wordt hun salaris als ambtenaar niet in een van deze twee lidstaten belast, maar is het overeenkomstig artikel 13 van het protocol onderworpen aan de autonome belastingregeling van de Europese Gemeenschappen, die is vastgesteld bij verordening (EEG, Euratom, EGKS) nr. 260/68 van de Raad van 29 februari 1968 tot vaststelling van de voorwaarden en de wijze van heffing van de belasting ten bate van de Europese Gemeenschappen (PB L 56, blz. 8).
- 31 Overeenkomstig artikel 14 van het protocol blijft de lidstaat van herkomst, waar de ambtenaar of het personeelslid zijn fiscale woonplaats heeft behouden, in beginsel bevoegd om belasting te heffen over alle andere inkomsten van deze personen en om deze personen te onderwerpen aan vermogens- en successiebelastingen. De in artikel 14 van het protocol bedoelde ambtenaren en overige personeelsleden hebben derhalve recht op de belastingaftrek waarin de nationale belastingregeling van hun lidstaat van herkomst voorziet en die geen verband houdt met hun salaris als ambtenaar of personeelslid.
- 32 Vastgesteld zij dat blijkens de verwijzingsbeschikking de in geding zijnde belastingaftrek geen verband houdt met de beroepsinkomsten van de belastingplichtigen en dat er dus geen enkel verband is met het in artikel 13 van het protocol bedoelde salaris van de ambtenaren en overige personeelsleden van de Europese Gemeenschappen.
- 33 Een Duitse ambtenaar van de Europese Gemeenschappen die in een andere lidstaat werkt, maar zijn gewone verblijfplaats behoudt in zijn land van herkomst en aldaar een huishoudhulp in dienst neemt waarvoor bijdragen aan de nationale wettelijke pensioenverzekering worden betaald, heeft derhalve recht op de in geding zijnde belastingaftrek.
- 34 Personen die zich bevinden in de situatie van de echtgenoten Schilling en hun land van herkomst hebben verlaten om als ambtenaren van de Europese Gemeenschappen te werken in een andere lidstaat, komen daarentegen in de regel niet in aanmerking voor dit fiscale voordeel.
- 35 Deze personen, die een huishoudhulp in dienst nemen in hun nieuwe woonstaat en daarvoor sociale bijdragen betalen aan de socialezekerheidskas van deze staat, kunnen immers slechts in uitzonderlijke gevallen voldoen aan een voorwaarde als de in geding zijnde, namelijk bijdragen betalen aan de wettelijke pensioenverzekering van hun lidstaat van herkomst.
- 36 Personen in de situatie van de echtgenoten Schilling worden dus benadeeld in vergelijking met personen die zich in een identieke situatie bevinden maar hun gewone verblijfplaats niet in hun land van herkomst hebben behouden.
- 37 In deze omstandigheden kan een voorwaarde als die van § 10, lid 1, punt 8, EStG de onderdanen van een lidstaat ervan weerhouden dit land te verlaten om een beroepsactiviteit als ambtenaar van de Europese Gemeenschappen uit te oefenen op het grondgebied van een andere lidstaat, en levert zij dus een belemmering van het vrije verkeer van werknemers op.
- 38 Noch het Bundesfinanzhof noch de belanghebbenden die opmerkingen bij het Hof hebben ingediend, spreken over een mogelijke rechtvaardigingsgrond voor deze belemmering van het vrije verkeer van werknemers.
- 39 Er dient evenwel te worden onderzocht of deze belemmering kan worden gerechtvaardigd uit het oogpunt van de bepalingen van het Verdrag.
- 40 Dienaangaande zij in de eerste plaats vastgesteld dat de betrokken nationale regeling volgens het Bundesfinanzhof tot doel heeft, kroostrijke gezinnen bij te staan, meer werkgelegenheid te creëren en zwartwerk te bestrijden. Deze doelstellingen lijken niet in gevaar gebracht te worden wanneer het betrokken fiscale voordeel ook wordt toegekend aan personen die sociale bijdragen betalen in een andere lidstaat. Hoe rechtmatig het

nastreven van deze doelstellingen ook is, toch kunnen zij niet rechtvaardigen dat de rechten die particulieren ontleen aan de bepalingen van het Verdrag waarin hun fundamentele vrijheden zijn verankerd, worden aangetast.

41 In de tweede plaats zij opgemerkt dat het Hof heeft geoordeeld dat de noodzaak, de samenhang van het belastingstelsel te waarborgen, een rechtvaardigingsgrond kan zijn voor een regeling die de fundamentele vrijheden beperkt (zie arresten van 28 januari 1992, *Bachmann*, C-204/90, Jurispr. blz. I-249, punt 28 en Commissie/België, C-300/90, Jurispr. blz. I-305, punt 21, en arrest *De Groot*, reeds aangehaald, punt 106), wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de toekenning van een fiscaal voordeel en de compensatie van dit voordeel door een fiscale heffing, die beide in het kader van dezelfde belasting plaatsvinden en dezelfde belastingplichtige betreffen (zie arresten van 6 juni 2000, *Verkooijen*, C-35/98, Jurispr. blz. I-4071, punt 57, en 3 oktober 2002, *Danner*, C-136/00, Jurispr. blz. I-8147, punt 36).

42 In het hoofdgeding lijkt evenwel een zodanig verband tussen het fiscale voordeel, te weten het recht op aftrek, en een bepaald belastbaar inkomen te ontbreken.

43 In deze omstandigheden kan de belemmering van het vrije verkeer van werknemers door § 10, lid 1, punt 8, EStG niet worden gerechtvaardigd door de noodzaak, de fiscale samenhang te waarborgen.

44 Mitsdien moet op de vragen van het Bundesfinanzhof worden geantwoord dat artikel 48 van het Verdrag juncto artikel 14 van het protocol zich ertegen verzet dat uit Duitsland afkomstige ambtenaren van de Europese Gemeenschappen die in Luxemburg wonen en werken als ambtenaar en in deze lidstaat uitgaven voor een huishoudhulp hebben gedaan, deze uitgaven niet mogen aftrekken van hun in Duitsland belastbare inkomsten omdat de voor de huishoudhulp betaalde bijdragen niet werden betaald aan de Duitse wettelijke pensioenverzekering, maar aan de Luxemburgse.

Kosten

45 De kosten door de Commissie wegens indiening van haar opmerkingen bij het Hof gemaakt, komen niet voor vergoeding in aanmerking komen. 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.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door het Bundesfinanzhof bij beschikking van 21 februari 2001 gestelde vragen, verklaart voor recht:

Edward

La Pergola

von Bahr

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 13 november 2003.

De griffier

De president

R. Grass

V. Skouris