

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

P. MENGOZZI

van 12 juli 2012 (1)

Zaak C-168/11

Manfred Beker,

Christa Beker

tegen

Finanzamt Heilbronn

[verzoek van het Bundesfinanzhof (Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Vrij verkeer van kapitaal – Voorkoming van dubbele belasting door middel van verrekeningsmethode – Verrekening beperkt tot nationale belasting die verschuldigd zou zijn over buitenlandse inkomsten – Berekeningswijze”

1. Zoals bekend is het terrein van de directe belastingen een van de ingewikkeldste en gevoeligste terreinen waarin de rechtspraak van het Hof van Justitie treedt. Bij gebreke van harmonisatie van betekenis op Europees niveau baseert het Hof zijn uitspraken in wezen op de Verdragen en op eerdere rechtspraak, met als uitgangspunt het beginsel dat de lidstaten bevoegd blijven op dit terrein, hoewel zij gehouden zijn bij de uitoefening van hun bevoegdheid het recht van de Unie in acht te nemen. Bovendien zijn de voorgelegde problemen vaak zeer technisch, zodat niet alleen de juridische uitlegging voor moeilijkheden zorgt, maar ook de wijze waarop de onderzochte belastingen moeten worden berekend en toegepast.
2. In de onderhavige zaak, die betrekking heeft op de manier waarop het maximumbelastingkrediet wordt berekend dat een lidstaat aan belastingbetalers met inkomsten uit buitenlandse bron toekent om juridische dubbele belasting te beperken, spelen alle hierboven genoemde moeilijkheden een rol.

I – Toepasselijke bepalingen

3. De enige relevante bepaling van Unierecht is in casu artikel 63 VWEU (voorheen artikel 56 EG) over het vrij verkeer van kapitaal. Lid 1 daarvan verbiedt, zoals bekend, „alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen”.

4. De feiten in het hoofdgeding hebben betrekking op een geval van juridische dubbele belasting(2), waarin twee belastingbetalers in Duitsland, waar zij onbeperkt belastingplichtig zijn, inkomsten uit dividenden hebben genoten die zijn uitgekeerd in andere staten, zowel lidstaten van de Unie als derde staten.

5. Om dergelijke situaties te regelen heeft Duitsland een reeks belastingverdragen ter voorkoming van dubbele belasting gesloten. In ons geval noemt de verwijzende rechter in zijn beslissing inzonderheid de verdragen met Nederland, Zwitserland, Frankrijk, Luxemburg, Japan en de Verenigde Staten. In al deze verdragen is, om juridische dubbele belasting te beperken, bepaald dat in geval van inkomen uit buitenlandse bron waarop aldaar bronbelasting is ingehouden, de zogenoemde verrekeningsmethode wordt gebruikt. Dit is een gangbare methode onder deze omstandigheden en een van de twee mogelijke methoden(3) om dubbele belasting te voorkomen in het modelbelastingverdrag van de OESO ter zake van inkomen en vermogen (hierna: „OESO-modelverdrag”).(4)

6. Hieronder zal ik de details van deze methode beschrijven, zoals zij door de Duitse wetgever in de praktijk is gebracht. In de regel functioneert de verrekeningsmethode echter als volgt. De heffingsgrondslag wordt in de woonstaat berekend op basis van het gehele inkomen van de belastingbetaler, daaronder begrepen het inkomen uit buitenlandse bron. Vervolgens wordt de belasting berekend die krachtens het nationale recht over deze gehele heffingsgrondslag verschuldigd is. Deze *fictieve belasting* wordt verminderd met de in het buitenland betaalde belasting (verrekening). De belastingbetaler profiteert dus van een belastingkrediet, waarmee wordt gecompenseerd dat zijn in het buitenland gevormde inkomen daar al is belast. Het te verrekenen bedrag in de zin van artikel 23B van het OESO-modelverdrag is in beginsel gelijk aan de in het buitenland betaalde belasting, maar kan niet hoger zijn dan het bedrag dat volgens het belastingstelsel van de woonstaat over het buitenlandse inkomen verschuldigd zou zijn. Artikel 23 B van het OESO-modelverdrag bepaalt namelijk, voor zover relevant:

„1. Indien een inwoner van een verdragsluitende staat inkomsten geniet [die], in overeenstemming met de bepalingen van deze overeenkomst, [mogen] worden belast in de andere verdragsluitende staat, staat de eerstbedoelde staat de volgende aftrek toe:

a) als vermindering van de belasting op het inkomen van die inwoner, een bedrag gelijk aan de inkomstenbelasting die in die andere staat is betaald;

[...]

[...] zulk een vermindering [zal] echter niet het gedeelte van de inkomsten[...]belasting overtreffen dat, berekend voordat de vermindering is verleend, kan worden toegerekend aan het inkomen [...] dat in die andere staat kan worden belast.

[...]”

7. Het OESO-modelverdrag bevat geen precieze voorschriften voor de berekening van het maximaal te verrekenen bedrag. Duitsland heeft deze methode concreet uitgewerkt in § 34c, lid 1, van het Einkommensteuergesetz (hierna: „EStG”), de Duitse wet op de inkomstenbelasting. In de versie die van toepassing is op de feiten van het geding, dus van 2007, bepaalde dit voorschrift:

„In geval van onbeperkt belastingplichtigen van wie over het buitenlandse inkomen in de bronstaat belastingen zijn geheven die overeenkomen met de Duitse inkomstenbelasting, wordt de in het buitenland betaalde belasting [...] verrekend met de Duitse inkomstenbelasting over de in die staat gevormde inkomsten. De Duitse belasting over dat buitenlandse inkomen wordt berekend door de

Duitse inkomstenbelasting over het belastbare inkomen, met inbegrip van het buitenlandse inkomen, op te splitsen [...] naar evenredigheid van deze buitenlandse inkomsten en de som van de inkomsten [...].”

8. Bij de bespreking van de prejudiciële vraag zal ik nader ingaan op de concrete werking van het stelsel.

II – Feiten, hoofdgeding en prejudiciële vraag

9. Verzoekers in het hoofdgeding, het echtpaar Beker, wonen in Duitsland, waar zij onbeperkt belastingplichtig zijn. Het grootste deel van hun inkomen is van Duitse oorsprong, maar zij hebben ook dividenden ontvangen in verschillende andere staten, zowel in de Europese Unie als derde landen.

10. Op alle in het buitenland ontvangen dividenden is in de bronstaten belasting ingehouden. Uit de gegevens die de verwijzende rechter heeft verstrekt, blijkt dat tussen Duitsland en alle bronstaten waar het echtpaar Beker dividenden heeft ontvangen, verdragen ter voorkoming van dubbele belasting zijn gesloten. In deze verdragen is neergelegd dat in gevallen als het onderhavige ter beperking van dubbele belasting in Duitsland met de in het buitenland geheven dividendbelasting rekening wordt gehouden door deze te verrekenen: zoals hierboven is gebleken, betekent dit dat een belastingkrediet wordt toegekend voor de in het buitenland betaalde belasting, dat echter niet hoger is dan de belasting die over het buitenlandse inkomen verschuldigd zou zijn als dat in Duitsland, het woonland van de belastingbetalers, zou worden belast.

11. Volgens de Duitse methode voor de berekening van het maximaal te verrekenen bedrag, die in de hierboven aangehaalde § 34c EStG is beschreven, moet daarvoor de volgende formule worden gebruikt:

maximaal te verrekenen bedrag = fictieve volle Duitse belasting × (buitenlands inkomen/som van alle inkomsten)

12. De fictieve volle Duitse belasting in de formule wordt berekend over het totale belastbare inkomen, met inbegrip van zowel het Duitse als het buitenlandse inkomen. Dat is dus het bedrag dat de belastingbetaler zou moeten betalen als zijn gehele inkomen in Duitsland was gevormd. Om het totale belastbare inkomen te bepalen, worden alle inkomsten, waar dan ook ontvangen, bij elkaar geteld en worden daarop alle aftrekposten in mindering gebracht die naar Duits recht zijn toegestaan.

13. In het tweede deel van de formule wordt bepaald welk deel van het totale inkomen tot buitenlandse inkomsten kan worden herleid; het product van deze breuk en de fictieve volle Duitse belasting is dat deel van deze belasting dat betrekking heeft op het inkomen van buitenlandse oorsprong. Dat aandeel is het maximumbelastingkrediet dat kan worden toegekend voor de in het buitenland reeds betaalde belasting.

14. Voor de noemer van de breuk wordt echter niet het belastbaar inkomen genomen (dat wél wordt genomen om het eerste element van de formule te berekenen, de fictieve volle Duitse belasting), maar de in punt 12 genoemde som van de inkomsten. De som van de inkomsten is natuurlijk hoger dan het belastbaar inkomen; dit laatste bedrag is immers afgeleid *uit de som van de inkomsten door een reeks posten daarop in mindering te brengen*. In het geval van het echtpaar Beker zijn als aftrekposten voor het belastbaar inkomen enkele verzekeringspremies, giften aan bij wet aangewezen instellingen en de kerkbelasting in aanmerking genomen.

15. Door als noemer van de breuk in de formule de som van de inkomsten te nemen in plaats

van het belastbaar inkomen, wordt het maximumbelastingkrediet dat de belastingbetaler kan worden toegekend natuurlijk lager.

16. In het onderhavige geval heeft het echtpaar Beker in het buitenland bronbelasting van ruim 2 850 EUR betaald. Door de hierboven aangehaalde formule toe te passen, hebben de Duitse belastingautoriteiten daarvoor een maximumbelastingkrediet van 1 282 EUR toegekend. Als in de noemer van de breuk het belastbaar inkomen was genomen in plaats van de som van alle inkomsten, zou het belastingkrediet – voor zover ik uit het dossier kan opmaken – ongeveer 1 650 EUR bedragen.

17. Het geschil dat is gerezen na het bezwaar tegen de beschikking van de belastingautoriteiten is uiteindelijk voor de verwijzende rechter gekomen, die twijfelde over de verenigbaarheid van de nationale regeling met het recht van de Unie en derhalve de behandeling van de zaak heeft geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag heeft gesteld:

„Staat artikel 56 EG in de weg aan de regeling van een lidstaat, op grond waarvan de buitenlandse belasting – in overeenstemming met bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting – in het geval van onbeperkt belastingplichtigen van wie de buitenlandse inkomsten in de bronstaat worden onderworpen aan een met de binnenlandse inkomstenbelasting overeenstemmende belasting, aldus met de binnenlandse inkomstenbelasting op de inkomsten uit die staat wordt verrekend, dat de binnenlandse inkomstenbelasting berekend over het belastbare inkomen – met inbegrip van het buitenlandse aandeel – wordt opgesplitst naar evenredigheid van deze buitenlandse inkomsten en de som van de inkomsten, en dus zonder rekening te houden met bijzondere uitgaven en buitengewone lasten als kosten in de privésfeer of kosten ingevolge de persoonlijke of gezinssituatie?”

III – Analyse

A – *Opmerkingen vooraf*

1. De strekking van de vragen van verzoekers voor de nationale rechter

18. Verzoekers in het hoofdgeding hebben er in hun schriftelijke opmerkingen op gewezen dat hun vordering in het hoofdgeding in wezen strekte tot vrijwel integrale erkenning van de aan de bron ingehouden buitenlandse belasting als belastingkrediet. De verwijzende rechter heeft de vraag toegespitst op de niet-inaanmerkingneming van enkele aftrekposten bij de berekening en aldus het voorwerp van het geding beperkt ten opzichte van de vordering van verzoekers.

19. Zelfs al is dat waar, voor de onderhavige zaak is het niet relevant. Zoals bekend is de verhouding tussen de nationale rechter en het Hof van Justitie in het kader van de prejudiciële procedure er een van samenwerking, waarbij het in beginsel enkel aan de eerste is vast te stellen wat de feiten zijn, het toepasselijk recht en de vragen waarop een antwoord nodig is om het geschil te beslechten.⁽⁵⁾ In dat kader stelt het Hof enkel in uitzonderlijke gevallen de analyse van de nationale rechters ter discussie. Het Hof kan met name niet antwoorden op vragen van hypothetische aard of althans vragen die geen verband houden met het op te lossen probleem.⁽⁶⁾

20. In de onderhavige zaak zijn er geen aanwijzingen dat de nationale rechter een vraag heeft geformuleerd die van hypothetische aard is of niet relevant voor de beslechting van het geschil: integendeel, het is evident dat het antwoord van het Hof relevant is voor de beslissing in de nationale zaak. Bovendien geeft de nationale rechter aan het einde van zijn verwijzingsbeslissing uitdrukkelijk aan dat de aan hem voorgelegde vordering beperkt is tot de correctie van de noemer van de breuk die in de formule is gebruikt door de aftrekposten die ik hierboven heb genoemd, daarin op te nemen.

21. Onder die omstandigheden is de prejudiciële vraag mijns inziens niet alleen ontvankelijk, maar hoeft zij bovendien niet nauwkeuriger te worden omschreven of opnieuw te worden geformuleerd.(7)

2. De bepalingen die kunnen worden ingeroepen

22. De verwijzende rechter heeft in zijn vraag enkel verwezen naar artikel 56 EG, thans artikel 63 VWEU, betreffende het vrij verkeer van kapitaal. In de loop van de procedure zijn twijfels geuit over de juistheid van het beroep op die bepaling, en enkele van degenen die opmerkingen hebben gemaakt hebben zich afgevraagd of geen andere fundamentele vrijheden hadden moeten worden ingeroepen, met name de vrijheid van vestiging.

23. Allen die de relevantie van artikel 63 VWEU aan de orde hebben gesteld, zijn echter tot de conclusie gekomen dat dit de juiste bepaling is, en ik kan niet anders dan mij daarbij aansluiten. Het is inderdaad evident dat de aandelen waarover het echtpaar Beker dividend heeft ontvangen alle eenvoudige beleggingen zijn die geen controlerend belang vormen in de vennootschappen waardoor zij zijn uitgegeven. Volgens vaste rechtspraak van het Hof kunnen de bepalingen van de vrijheid van vestiging bij aandelenbezit enkel worden ingeroepen indien de deelneming een bepalende invloed op besluiten van de vennootschap verleent. Als dat echter niet het geval is – en in de onderhavige zaak is dat zeker niet het geval – moeten de voorschriften voor het vrij verkeer van kapitaal worden toegepast.(8)

24. Met betrekking tot artikel 63 VWEU moet voorts worden opgemerkt dat dit niet alleen van toepassing is op het kapitaalverkeer tussen lidstaten, maar ook op het verkeer tussen lidstaten en derde landen. Voor de beoordeling of een beperking verboden is krachtens artikel 63 VWEU is dus irrelevant dat sommige van de door het echtpaar Beker gehouden aandelen in staten buiten de Unie zijn geplaatst.(9)

B – *De prejudiciële vraag*

1. Inleiding

25. Op dit punt is het dienstig, enkele sleutelbeginselen in herinnering te roepen die in de rechtspraak van het Hof over directe belastingen zijn neergelegd.

26. In de eerste plaats moet worden opgemerkt dat dit terrein op zich niet tot de bevoegdheidssfeer van de Unie behoort. De bevoegdheden van de staten op dit terrein moeten echter worden *uitgeoefend* in overeenstemming met het recht van de Unie.(10) De lidstaten blijven dus vrij om voorschriften vast te stellen voor de onderlinge verdeling van de heffingsbevoegdheid, onder de enige voorwaarde dat zij geen maatregelen treffen die in strijd zijn met de door het Verdrag gewaarborgde vrijheden van verkeer.(11)

27. Voor de regeling van de dubbele belasting is het in zekere zin paradoxale gevolg van het voorgaande, dat de lidstaten naar het recht van de Unie in het geheel niet gehouden zijn om

dubbele belasting te voorkomen of te beperken. Hebben de lidstaten echter besloten dat wel te doen, dan moeten zij daarbij het Unierecht in acht nemen.⁽¹²⁾ De manier waarop zij daarbij in concreto te werk gaan wordt, afgezien van dit vaste punt, echter aan de vrije beoordeling van de lidstaten overgelaten.⁽¹³⁾

28. Een ander vast punt in de rechtspraak van het Hof is dat de positie van ingezetenen en niet-ingezetenen belastingbetalers in beginsel verschilt, zodat een verschillende behandeling vanuit fiscaal oogpunt *in beginsel* aanvaardbaar is. Indien echter de situatie van de ingezetenen en niet-ingezetenen belastingbetaler objectief gezien volkomen gelijk is, vormt een verschillende behandeling discriminatie.⁽¹⁴⁾ De belastingwetgeving van een lidstaat kan inkomsten uit binnenlandse en buitenlandse bron van eenzelfde belastingbetaler echter enkel verschillend behandelen indien dat verschil wordt gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang.⁽¹⁵⁾

2. De gevolgen van het Duitse stelsel

29. Om een oordeel te kunnen geven over de verenigbaarheid van het Duitse stelsel voor de beperking van dubbele belasting met het vrij verkeer van kapitaal, moeten wij begrijpen hoe dat stelsel in concreto werkt.

30. Zoals wij hierboven hebben gezien, is het uitgangspunt een fictieve Duitse belasting die over de inkomsten uit buitenlandse bron die in het buitenland zijn belast geheven zou worden als deze in Duitsland waren ontvangen. Deze fictieve belasting vormt het maximaal te verrekenen bedrag dat kan worden toegekend om de aan de buitenlandse fiscus betaalde belasting te compenseren. In feite heeft de Duitse wetgever in het spoor van het OESO-modelverdrag het beginsel willen neerleggen dat de belastingbetaler als compensatie voor de in het buitenland betaalde belasting geen hogere „korting” toekomt dan de belasting die de Duitse fiscus over het inkomen uit buitenlandse bron zou hebben geheven als dit in Duitsland was ontvangen.

31. Om de fictieve Duitse belasting over het inkomen uit buitenlandse bron vast te stellen, wordt een formule gebruikt waarbij, zoals hierboven gezegd, de fictieve Duitse belasting over het totale belastbare inkomen (binnenlands en buitenlands) vermenigvuldigd wordt met een breuk waarvan de teller bestaat uit het inkomen uit buitenlandse bron en de noemer uit de som van alle inkomsten.

32. Voor het gemak neem ik hieronder de formule nog eens op:

maximaal te verrekenen bedrag = fictieve volle Duitse belasting × (buitenlands inkomen/som van alle inkomsten)

33. Aangezien de fictieve volle Duitse belasting berekend wordt over een lagere grondslag dan de som van alle inkomsten (namelijk het belastbaar inkomen), is het praktische resultaat van de formule dat de persoonsgebonden aftrekposten die op de som van alle inkomsten in mindering worden gebracht, zodat het belastbare inkomen resulteert (en waarmee rekening is gehouden bij de berekening van de fictieve volle Duitse belasting) worden „uitgesmeerd” over het gehele inkomen, zowel over het Duitse als over het buitenlandse deel. In de breuk van de formule zijn de teller en de noemer „bruto” cijfers, om zo te zeggen: omdat op de buitenlandse inkomsten geen persoonsgebonden aftrekposten in mindering zijn gebracht, heeft de Duitse wetgever het correct geacht deze inkomsten te delen door het totale inkomen (buitenlands + Duits) vóór aftrek van persoonsgebonden aftrekposten. Hij heeft dus de som van alle inkomsten gebruikt in plaats van het belastbare inkomen. Als daarentegen het belastbare inkomen (dat lager is dan de som van alle inkomsten) als noemer werd genomen, zou de resulterende waarde voor het „buitenlandse” deel van de fictieve Duitse belasting hoger zijn en dus ook het te verrekenen bedrag voor de

belastingbetaler.

34. De achtergrond van de formule lijkt te zijn dat de ingezeten belastingbetaler volledig profiteert van de persoonsgebonden aftrekposten indien zijn gehele inkomen in Duitsland is genoten. Indien echter een deel van deze inkomsten in het buitenland is genoten, *kunnen de persoonsgebonden aftrekposten in feite enkel worden opgevoerd voor het Duitse deel van het inkomen*, en wordt het aan de bronstaat overgelaten om de situatie in evenwicht te brengen door de belastingbetaler een analoge aftrekpost toe te kennen.

35. Een eenvoudig voorbeeld kan de situatie verduidelijken. Stel, een belastingbetaler heeft een inkomen van in totaal 100 EUR, waarvan 70 EUR gevormd is in het binnenland en 30 EUR afkomstig is uit buitenlandse bron, het belastingtarief is zowel in het binnenland als in het buitenland 10 % (om het voorbeeld eenvoudig te houden, is deze belasting niet progressief, hoewel dat in werkelijkheid in de regel wel zo is) en de persoonsgebonden aftrekposten bedragen 20 EUR. Het belastingkrediet wordt dan als volgt berekend. In het buitenland betaalt de belastingbetaler 3 EUR aan belasting (10 % van 30 EUR). In Duitsland bedraagt de fictieve volle belasting 8 EUR (10 % van 80 EUR, het belastbaar inkomen verkregen door de persoonsgebonden aftrekposten in mindering te brengen op de som van alle inkomsten). Door toepassing van de formule hierboven resulteert een belastingkrediet van 2,40 EUR ($8 \times 30/100$). In totaal betaalt de belastingbetaler dus 5,60 EUR aan belasting aan zijn woonstaat (8 EUR – 2,40 EUR belastingkrediet) en 3 EUR aan de bronstaat, voor een totaal van 8,60 EUR. Het is dus alsof hem over de 70 EUR binnenlands inkomen een aftrekpost van 14 EUR in plaats van 20 EUR is toegekend, dat wil zeggen naar evenredigheid van het binnenlandse aandeel in zijn inkomen (70 %). Als zijn gehele inkomen in de woonstaat was gevormd, zou de belasting daarentegen 8 EUR bedragen. Als het buitenlandse inkomen helemaal wegviel en alleen het binnenlandse inkomen overbleef, namelijk 70 EUR, zou de belasting in de woonstaat na aftrek van persoonsgebonden aftrekposten van 20 EUR gelijk zijn aan 5 EUR.

36. Als de twijfels van de verwijzende rechter bevestigd worden en in de breuk van de formule voor het berekenen van het belastingkrediet als noemer het belastbare inkomen moet worden gebruikt in plaats van de som van alle inkomsten, is het maximumbelastingkrediet gelijk aan 3 EUR ($8 \times 30/80$). Als de belastingtarieven in het binnenland en het buitenland gelijk zijn, zou de totale belastingdruk op de belastingbetaler dus gelijk zijn, ongeacht de plaats waar zijn inkomen wordt gevormd.

3. Bestaan van een beperking van het vrij verkeer van kapitaal

37. Het lijkt geen twijfel dat de methode waarbij de verrekening zich enkel uitstrekt tot de belasting die naar nationaal recht over het buitenlandse deel van het inkomen zou zijn geheven, in het licht van het recht van de Unie volkomen legitiem is, zoals in de rechtspraak is bevestigd.⁽¹⁶⁾ Het recht van de Unie vergt dus niet dat een lidstaat een belastingbetaler vrijwaart van alle nadelen die vanuit belastingoogpunt kunnen voortvloeien uit het ontvangen van inkomsten in verschillende staten. Om terug te komen op het rekenvoorbeeld dat ik in de voorafgaande punten heb gegeven: als het tarief in de buitenlandse staat hoger was dan het Duitse, zou de Duitse wetgever op geen enkele manier verplicht kunnen worden het verschil te compenseren. Het belastingkrediet zou hoe dan ook niet meer bedragen dan de belasting die naar Duits belastingrecht zou worden geheven over binnenlands inkomen van gelijke hoogte als het buitenlandse.⁽¹⁷⁾

38. Met andere woorden, de methode waarvoor de Duitse wetgever heeft gekozen, levert op beginselniveau geen problemen op. Noch de keuze voor de verrekeningsmethode, noch de beperking van het te verrekenen bedrag tot een (fictieve) belasting die naar Duits recht zou zijn geheven over het buitenlandse inkomen, levert problemen op. Waar de nationale rechter over

twijfelt, zijn de *concrete voorschriften* voor de uitvoering van dat beginsel, en met name de keuze om als noemer van de evenredigheidsbreuk de som van alle inkomsten te nemen in plaats van het belastbare inkomen.

39. In dat verband is het volgens vaste rechtspraak van het Hof in beginsel de woonstaat van de belastingbetaler die rekening moet houden met de aan zijn persoonlijke en gezinssituatie verbonden elementen.⁽¹⁸⁾ Het is dus in beginsel aan de woonstaat *de belastingplichtige alle met zijn persoonlijke en gezinssituatie verbonden fiscale voordelen toe te kennen*, behalve wanneer dat in concreto onmogelijk is vanwege het ontbreken van inkomen, of inkomen van betekenis, in die staat: in dat geval moet de staat waarin het essentiële deel van het inkomen is gevormd, deze voordelen toekennen.⁽¹⁹⁾

40. Naar Duits recht worden een belastingbetaler die een deel van zijn inkomsten in het buitenland heeft genoten, de met de persoonlijke en gezinssituatie verbonden fiscale voordelen, zoals wij hebben gezien, enkel toegekend voor een gedeelte dat evenredig is aan het binnenlandse deel van zijn inkomen. Volgens de rechtspraak wordt een belastingbetaler in een situatie als in deze zaak wordt onderzocht – waarin een belastingbetaler een wezenlijk deel van zijn inkomen in zijn woonstaat vormt, maar deze hem, hoewel hij zijn gehele inkomen in aanmerking neemt, slechts een breukdeel van de met zijn persoonlijke en gezinssituatie verbonden aftrekposten toekent – derhalve benadeeld ten opzichte van een belastingbetaler die ingezetene is van dezelfde staat, aldaar zijn gehele inkomen heeft gevormd en diens gevolg kan profiteren van de volledige aftrekposten. Een dergelijke situatie schendt derhalve de in de Verdragen gewaarborgde fundamentele vrijheden: in dit geval het vrij verkeer van kapitaal.

41. Niet toevallig worden in de Duitse rechtsleer door sommigen al sinds geruime tijd (gegronde) twijfels geuit over de verenigbaarheid van § 34c EStG met het recht van de Unie, met name tegen de achtergrond van de rechtspraak van het Hof.

42. Het is interessant dat een vrijwel identieke situatie al door het Hof is onderzocht in het arrest De Groot⁽²⁰⁾, waarin is vastgesteld dat met het recht van de Unie onverenigbaar is een nationale regeling voor de beperking van dubbele belasting die was gebaseerd op een formule die identiek was aan de formule van Duits recht die in deze zaak aan de orde is.

43. De feiten in de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest De Groot onderscheidden zich weliswaar op enkele punten van de situatie van het echtpaar Beker, maar de centrale redenering lijkt alleszins toepasselijk. Ook in dat geval had een belastingbetaler inkomen genoten zowel in zijn woonstaat (Nederland) als in het buitenland en was een met zijn persoonlijke situatie verbonden fiscaal voordeel in zijn woonstaat slechts toegekend naar evenredigheid van het aandeel van het inkomen dat in die Staat was genoten. Bij de betrokken methode ter beperking van dubbele belasting werd een formule toegepast die identiek was aan de formule die hier ter discussie staat, waarin als noemer van de evenredigheidsbreuk het totale inkomen vóór aftrek van de aftrekposten in verband met de persoonlijke en gezinssituatie was genomen. Deze situatie was volgens het Hof in strijd met de door de Verdragen gewaarborgde fundamentele vrijheden.⁽²¹⁾

44. Het feit dat het Nederlandse stelsel ter beperking van dubbele belasting dat in het arrest De Groot aan de orde was, gebruikmaakte van de vrijstellingsmethode, en niet van de verrekeningsmethode, zoals het Duitse recht, is niet relevant. In de eerste plaats heeft het Hof zich in zijn analyse van de zaak De Groot geconcentreerd op de formule die voor de berekening werd gebruikt, en het concrete gevolg ervan, namelijk – precies als in de onderhavige zaak – het beperken van enkele fiscale voordelen door ze enkel naar evenredigheid van het in de woonstaat genoten inkomen toe te kennen. In de tweede plaats was de methode die in het Nederlands recht werd toegepast en in het arrest De Groot werd onderzocht, in werkelijkheid een variant van de vrijstellingsmethode, die zodanig was opgezet dat zij in de praktijk neerkwam op een

verrekeningsmethode, zoals de Nederlandse regering toentertijd zelf onderstreepte.(22)

45. De Duitse regering heeft zowel in haar schriftelijke opmerkingen als ter terechtzitting betoogd dat de in § 34c EStG neergelegde methode geen problemen met de in het Verdrag neergelegde fundamentele vrijheden oplevert, omdat deze methode de belastingbetaler alle met de persoonlijke en gezinssituatie verbonden aftrekposten toekent: bij de berekening van de fictieve volle Duitse belasting in het eerste deel van de formule wordt immers rekening gehouden met alle betrokken aftrekposten, en niet enkel met het deel ervan dat evenredig is aan het in Duitsland genoten inkomen. Dat argument versterkt de positie van de Duitse regering echter niet, maar verzwakt die juist. Zoals gemakkelijk valt in te zien, *vermindert* een fictieve volle belasting berekend met inachtneming van alle met de persoonlijke en gezinssituatie verbonden aftrekposten *het maximaal te verrekenen bedrag* en dus *het belastingkrediet waarvan de belastingbetaler kan profiteren*. Als de fictieve volle Duitse belasting in de formule daarentegen berekend zou worden zonder de met de persoonlijke en gezinssituatie verbonden aftrekposten op het belastbaar inkomen in mindering te brengen, zou het maximaal te verrekenen bedrag hoger zijn en zou de belastingbetaler uiteindelijk profiteren van de volledige aftrekposten en niet slechts van een deel dat evenredig is aan het nationale aandeel van zijn inkomen.

46. Ik moet daaraan wel toevoegen dat het buitenlandse inkomen van de belastingbetaler in casu, anders dan in de zaak De Groot, niet bestaat uit inkomen uit arbeid, maar uit inkomen uit aandelenbezit. Dientengevolge hebben de staten waarin dergelijke inkomsten worden genoten, met de belastingbetaler een nog zwakkere band dan in gevallen waarin het buitenlands inkomen uit arbeid afkomstig is, zoals in de zaak De Groot. Het is moeilijk voorstelbaar dat alle staten waarin het echtpaar Beker een deel van zijn buitenlandse inkomen heeft genoten, het echtpaar de met de persoonlijke en gezinssituatie verbonden aftrekposten zullen toekennen over het aandeel van zijn inkomen dat in die staat is gevormd. De redenering die het Hof in het arrest De Groot heeft gevolgd, dringt zich volgens mij in de onderhavige zaak dus nog sterker op.

47. Wat tot slot de aard van de aftrekposten betreft die de belastingbetaler worden toegekend, is het in het algemeen aan de nationale rechter om aan de hand van het nationale recht na te gaan of zij verbonden zijn met de persoonlijke en/of gezinssituatie. In het onderhavige geval is dat blijkens de bewoordingen van de prejudiciële vraag voor ten minste een deel van de ontzegde aftrekposten het geval.

4. Mogelijke rechtvaardigingen

48. Nu is vastgesteld dat het zojuist onderzochte Duitse stelsel een beperking van het vrij verkeer van kapitaal vormt die in strijd is met het Verdrag, moet natuurlijk nog worden nagegaan of dit stelsel gerechtvaardigd kan worden.

49. De Duitse regering, die in haar schriftelijke opmerkingen slechts subsidiair de mogelijkheid van een rechtvaardiging heeft aangeroerd, heeft op dit punt een enkel middel aangevoerd, namelijk handhaving van de verdeling van de heffingsbevoegdheid. In wezen heeft Duitsland uit hoofde van dat beginsel het recht fiscale voordelen enkel naar evenredigheid van het „Duitse” aandeel in het inkomen toe te kennen, en kan het niet worden verplicht compensatie te bieden voor het feit dat deze voordelen niet worden toegekend in de andere staten waar een deel van het inkomen is genoten.

50. In het algemeen kan volgens de rechtspraak handhaving van de verdeling van de heffingsbevoegdheid van de staten een dwingende reden van algemeen belang vormen op grond waarvan beperkingen van de fundamentele vrijheden kunnen worden gerechtvaardigd, mits de getroffen maatregelen geschikt zijn om de nagestreefde doelstelling te verwezenlijken en niet verder gaan dan noodzakelijk is voor de verwezenlijking van dat doel.(23)

51. Die rechtvaardigingsgrond is door het Hof echter uitdrukkelijk van de hand gewezen in het arrest De Groot, waar de omstandigheden analoog waren aan die in de onderhavige casus. In dat arrest is met name geoordeeld dat verdeling van de heffingsbevoegdheid niet kan worden ingeroepen door de woonstaat van een belastingbetaler om zich te onttrekken aan de verantwoordelijkheid – die in beginsel op de woonstaat rust – om de met de persoonlijke en gezinssituatie verbonden aftrekposten toe te kennen die de belastingbetaler toekomen(24), tenzij de buitenlandse staten waarin een deel van het inkomen is genoten, vrijwillig of uit hoofde van specifieke internationale verdragen op hun beurt die aftrekposten toekennen.(25)

52. Hoe het Hof ook heeft geoordeeld in het arrest De Groot, het nadeel dat een belastingbetaler als het echtpaar Beker lijdt, is in elk geval niet het gevolg van een parallelle uitoefening van heffingsbevoegdheid door meerdere staten. Zoals de Commissie terecht heeft opgemerkt, zou de Duitse fiscus geenszins een deel van zijn heffingsbevoegdheid aan andere staten verliezen door het echtpaar Beker de met de persoonlijke en gezinssituatie verbonden aftrekposten volledig toe te kennen. De belasting over het Duitse aandeel in het inkomen zou, bij gelijkblijvende met de persoonlijke en gezinssituatie verbonden aftrekposten, hoe dan ook niet lager zijn uitgevallen dan wanneer dat het enige inkomen van de belastingbetaler was geweest en hij geen buitenlands inkomen had genoten.

53. Overigens is het vaste rechtspraak dat het enkele verlies van belastinginkomsten nooit een rechtvaardiging kan zijn voor maatregelen die in strijd zijn met een fundamentele vrijheid.(26)

54. In laatste instantie draait het geschil om de manier waarop in algemene zin de met de persoonlijke en gezinssituatie verbonden aftrekposten moeten worden opgevat. Volgens de Duitse regering impliceert het feit dat deze aftrekposten niet kunnen worden herleid tot een bepaald deel van het inkomen, maar betrekking hebben op de persoon van de belastingbetaler, dat zij gelijkmatig moeten worden „uitgesmeerd” over het gehele inkomen, zowel binnenlands als buitenlands, met als gevolg dat bij inkomsten die slechts gedeeltelijk in Duitsland zijn genoten, enkel een breukdeel hoeft te worden toegekend dat evenredig is aan het gewicht van deze inkomsten in het totale inkomen van de belastingbetaler. In de uitlegging die uit de rechtspraak van het Hof kan worden afgeleid, betekent het gegeven dat de met de persoonlijke en gezinssituatie verbonden aftrekposten niet tot een welomschreven deel van het inkomen kunnen worden herleid, allesbehalve dat zij gelijkmatig over alle – binnenlandse en buitenlandse – inkomsten kunnen worden uitgesmeerd, maar juist dat zij in beginsel *geheel moeten worden toegerekend aan dat deel van het inkomen dat in de woonstaat is gevormd*.

55. Aangezien handhaving van de verdeling van heffingsbevoegdheid hier niet als rechtvaardiging kan worden ingeroepen, hoeft niet te worden nagegaan of de Duitse voorschriften voldoen aan het vereiste dat de maatregelen passend en evenredig zijn.

56. Tot slot moet ook worden uitgesloten dat de Duitse regeling gerechtvaardigd kan worden omdat zij nodig is om de samenhang van het belastingstelsel te verzekeren. Hoewel deze noodzaak in beginsel een beperking van de fundamentele vrijheden kan rechtvaardigen(27), veronderstelt dit argument dat is bewezen dat een fiscaal voordeel door een bepaalde heffing wordt gecompenseerd, met de bedoeling een wezenlijk element van het belastingstelsel in stand te houden.(28) In dit geval gaat het niet om een dergelijke situatie: de met de persoonlijke en

gezinssituatie verbonden aftrekposten in hun geheel aan een belastingbetaler toekennen is met geen enkel wezenlijk element van het Duitse belastingrecht in strijd, en stelt het beginsel van de tariefsprogressie niet ter discussie. Het is overigens veelzeggend dat deze rechtvaardigingsgrond door de Duitse regering in haar opmerkingen niet eens is genoemd.

5. De mogelijkheid te kiezen voor een alternatieve methode

57. Een laatste aspect dat verduidelijking verdient, is het feit dat het Duitse stelsel de belastingbetaler de mogelijkheid biedt te kiezen voor een andere methode om de belasting te berekenen. Als de belastingbetaler dit keuzerecht uitoefent, wordt de verrekeningsmethode niet toegepast maar wordt de in het buitenland betaalde belasting van het belastbare wereldinkomen afgetrokken.

58. In de praktijk ontstaat bij de uitoefening van het keuzerecht een „klassieke” situatie van dubbele belasting, waarin de woonstaat alle inkomsten die de belastingbetaler concreet heeft ontvangen, zowel in binnen- als buitenland, als belastbaar beschouwd. De in het buitenland betaalde belastingen worden niet als belastingen opgevat, maar louter als een factor die het buitenlandse deel van het inkomen verlaagt. Het resterende deel van het buitenlandse inkomen wordt vervolgens normaal belast in de woonstaat.

59. Ik kom terug op het rekenvoorbeeld dat ik hierboven in punt 35 heb gegeven. Bij een totaalinkomen van 100 EUR, waarvan 70 EUR uit binnenlandse bron en 30 EUR uit buitenlandse bron, een belastingtarief van 10 % zowel in het binnenland als in het buitenland, en persoonsgebonden aftrekposten ten belope van 20 EUR, zou het resultaat bij het keuzestelsel als volgt zijn: in het buitenland betaalt de belastingbetaler 3 EUR aan belastingen (10 % van 30 EUR). In Duitsland wordt de belasting berekend over een belastbaar inkomen van 77 EUR, dat is verkregen door van het totale inkomen van 97 EUR (70 EUR „Duits” inkomen en 27 EUR „buitenlands” inkomen) de persoonsgebonden aftrekposten van 20 EUR af te trekken. De Duitse belasting wordt dan 7,70 EUR, wat samen met de al betaalde buitenlandse belasting van 3 EUR uitkomt op een totale belastingdruk voor de belastingbetaler van 10,70 EUR.

60. Het is duidelijk dat de uitoefening van het keuzerecht, en dus de keuze voor een methode waarin de dubbele belasting niet wordt beperkt, in het algemeen niet voordelig is voor de belastingbetaler. Zoals ik hierboven al heb vermeld, vergt het recht van de Unie evenwel niet dat dubbele belasting wordt voorkomen of beperkt en komt het enkel tussenbeide indien staten maatregelen in die zin nemen. Zij zijn daartoe echter niet verplicht en het valt dus niet uit te sluiten dat een methode zoals ik zojuist heb beschreven, met een keuzerecht voor de belastingbetaler, kan worden gezien als verenigbaar met de Verdragen. De vraag is dus of het onderzochte belastingstelsel als geheel verenigbaar wordt met het Unierecht doordat de belastingbetaler de mogelijkheid heeft om te kiezen voor een stelsel dat in het algemeen weliswaar ongunstiger is, maar niettemin niet onverenigbaar met het recht van de Unie.

61. Het antwoord luidt ontkennend. In de rechtspraak van het Hof is uitgemaakt dat een keuzerecht waardoor een situatie eventueel verenigbaar wordt met het recht van de Unie, de onrechtmatigheid niet wegneemt van een heffingsmethode die niet met de Verdragen te rijmen valt.(29) Dat geldt mijns inziens des te meer in gevallen waarin de onrechtmatige methode de methode is die automatisch wordt toegepast wanneer de belastingbetaler geen keuze doet, zoals in casu.(30)

62. Het is derhalve niet nodig de heffingsregeling die in werking treedt wanneer de belastingbetaler het bedoelde keuzerecht uitoefent, nauwgezet te onderzoeken. Door deze keuzemogelijkheid wordt de methode ter beperking van dubbele belasting die wordt toegepast wanneer het keuzerecht niet wordt uitgeoefend, nog niet rechtmatig, ook al opent zij de deur voor

een stelsel dat geen problemen op het vlak van de verenigbaarheid met het recht van de Unie oplevert.

IV – Conclusie

63. Mitsdien stel ik het Hof voor de prejudiciële vraag van het Bundesfinanzhof als volgt te beantwoorden:

„Artikel 63 VWEU staat in de weg aan een regeling van een lidstaat op grond waarvan de verrekeningsmethode ter beperking van dubbele belasting aldus wordt toegepast dat een maximaal te verrekenen bedrag wordt vastgesteld door de fictieve nationale inkomstenbelasting, die is berekend over het belastbaar inkomen met inbegrip van het buitenlandse inkomen, te vermenigvuldigen met een breuk waarvan de teller wordt gevormd door het totale buitenlandse inkomen en de noemer door de som van de inkomsten van de belastingbetaler vóór aftrek van de met de met de persoonlijke en gezinssituatie verbonden aftrekposten.”

1 – Oorspronkelijke taal: Italiaans.

2 – Van *juridische dubbele belasting* is sprake wanneer eenzelfde persoon twee keer wordt belast voor dezelfde inkomstenbron, die zijn juridische kwalificatie behoudt. In deze zaak bijvoorbeeld worden de dividenden die verzoekers in het hoofdgeding hebben ontvangen, eerst belast in het land waarin zij zijn uitgekeerd en vervolgens in de woonstaat van verzoekers – steeds als dividenden en steeds bij dezelfde persoon. Van *economische dubbele belasting* wordt gesproken wanneer eenzelfde inkomstenbron twee keer wordt belast bij twee verschillende personen: bijvoorbeeld in het geval van inkomsten waarover eerst vennootschapsbelasting wordt geheven en vervolgens, na de distributie ervan in de vorm van dividend, dividendbelasting of inkomstenbelasting.

3 – De andere mogelijkheid die het OESO-modelverdrag biedt, is de vrijstellingsmethode. Op grond van deze methode worden in het buitenland belaste inkomsten niet belast in het woonland van de belastingbetaler. Deze twee basismethoden kennen bovendien een groot aantal varianten.

4 – Dit modelverdrag is natuurlijk niet bindend, maar vormt het referentiekader dat het vaakst wordt gebruikt voor de opstelling van bilaterale belastingverdragen. De recentste versie van het OESO-modelverdrag dateert van 2010 en is beschikbaar op de website van de OESO, www.oecd.org

5 – Zie bijvoorbeeld onlangs arresten van 18 december 2007, ZF Zefeser (C-62/06, Jurispr. blz. I-11995, punt 14), en 1 oktober 2009, Gaz de France – Berliner Investissement (C-247/08, Jurispr. blz. I-9225, punt 19).

6 – Er bestaat overvloedige vaste rechtspraak in deze zin. Zie bijvoorbeeld laatstelijk arresten van 11 september 2008, Eckelkamp e.a. (C-11/07, Jurispr. blz. I-6845, punt 28), en 28 februari 2012, Inter-Environnement Wallonie en Terre wallonne (C-41/11, punt 35).

7 – Volgens vaste rechtspraak herformuleert het Hof prejudiciële vragen in gevallen waarin de vragen zoals de verwijzende rechter ze heeft geformuleerd geen nuttig antwoord voor de oplossing van het bij hem aanhangige geding opleveren: zie bijvoorbeeld arresten van 26 juni 2008, Wiedemann en Funk (C-329/06 en C-343/06, Jurispr. blz. I-4635, punt 45), en 15 september 2011, DP grup (C-138/10, Jurispr. blz. I-8369, punt 29).

8 – Arresten van 21 november 2002, X en Y (C-436/00, Jurispr. blz. I-10829, punten 66-68), en 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Jurispr. blz. I-11753, punten

37-38). Zie ook arresten van 13 april 2000, Baars (C-251/98, Jurispr. blz. I-2787, punten 21-22), en 12 september 2006, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Jurispr. blz. I-7995, punt 31).

9 – Deze omstandigheid kan hoogstens van belang zijn bij de beoordeling van de mogelijke rechtvaardigingsgronden voor de beperking, aangezien de uitwisseling van informatie met derde staten niet altijd zo soepel verloopt als tussen lidstaten; zie arresten van 18 december 2007, A (C-101/05, Jurispr. blz. I-11531, punten 60-63), en 27 januari 2009, Persche (C-318/07, Jurispr. blz. I-359, punt 70). In de onderhavige casus is dit aspect echter niet eens naar voren gebracht.

10 – Zie bijvoorbeeld arresten van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punt 21); 6 juli 2006, Conijn (C-346/04, Jurispr. blz. I-6137, punt 14), en 6 december 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Jurispr. blz. I-10451, punt 28).

11 – Arrest van 16 oktober 2008, Renneberg (C-527/06, Jurispr. blz. I-7735, punten 48 en 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

12 – Arrest van 20 mei 2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06, Jurispr. blz. I-3747, punt 47).

13 – Arrest Test Claimants in the FII Group Litigation (aangehaald in voetnoot 8, punt 48) en arrest van 10 februari 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen (C-436/08 en C-437/08, Jurispr. blz. I-305, punt 86).

14 – Arrest Renneberg (aangehaald in voetnoot 11, punt 60) en arrest van 18 maart 2010, Gielen (C-440/08, Jurispr. blz. I-2323, punten 43 en 44).

15 – Arresten van 15 juli 2004, Lenz (C-315/02, Jurispr. blz. I-7063, punten 26-27), en 7 september 2004, Manninen (C-319/02, Jurispr. blz. I-7477, punt 29), en arrest Test Claimants in the FII Group Litigation (aangehaald in voetnoot 8, punt 46).

16 – Arrest van 12 mei 1998, Gilly (C-336/96, Jurispr. blz. I-2793, punt 48).

17 – Benadrukt moet ook worden dat het in § 34c EStG bedoelde belastingkrediet per definitie – het gaat immers om verrekening en niet om vrijstelling – nooit hoger kan zijn dan de daadwerkelijk in het buitenland betaalde belasting. Met andere woorden, de belastingbetaler die inkomsten uit buitenlandse bron heeft, betaalt hoe dan ook nooit minder dan wanneer hij zijn gehele inkomen in Duitsland gevormd zou hebben.

18 – Arrest Schumacker (aangehaald in voetnoot 10, punt 32) en arresten van 12 december 2002, De Groot (C-385/00, Jurispr. blz. I-11819, punt 90), en 31 maart 2011, Schröder (C-450/09, Jurispr. blz. I-2497, punt 37).

19 – Arresten Schumacker (aangehaald in voetnoot 10, punt 36) en Renneberg (aangehaald in voetnoot 11, punten 61, 62 en 68).

20 – Aangehaald in voetnoot 18.

21 – Arrest De Groot (aangehaald in voetnoot 18, punten 89-95). De vrijheid aan de hand waarvan de situatie in de zaak De Groot werd beoordeeld, was overigens het vrij verkeer van werknemers.

22 – Zie daarover de conclusie van advocaat-generaal Léger van 20 juni 2002 in de zaak De Groot, waarvan het arrest is aangehaald in voetnoot 18 (punt 34). In de regel wordt de vrijstellingsmethode ter voorkoming van dubbele belasting gekenmerkt doordat de woonstaat het

inkomensbestanddeel dat al in de bronstaat is belast, niet opneemt in het belastbare inkomen. De Nederlandse regeling die in de zaak De Groot ter discussie stond, was in werkelijkheid gebaseerd op een typische verrekeningsmethode. Het enige merkbare verschil met de Duitse regeling in de onderhavige zaak is dat het belastingkrediet dat in het Nederlandse stelsel werd erkend, in werkelijkheid als vrijstelling was toegekend, dus zonder dat werd nagegaan of het hoger was dan de daadwerkelijk betaalde buitenlandse belasting, zoals bij de verrekeningsmethode het geval is. Bij de verrekeningsmethode wordt immers per definitie altijd (een deel van) de belasting verrekend die al in de bronstaat is betaald.

23 – Arrest Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen (aangehaald in voetnoot 13, punten 121 en 122 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 – Arrest De Groot (aangehaald in voetnoot 18, punt 98).

25 – Ibidem (punten 99 en 100).

26 – Ibidem (punt 103). Zie ook arrest van 14 september 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Jurispr. blz. I-8203, punt 59), en arrest Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen (aangehaald in voetnoot 13, punt 126).

27 – Zie bijvoorbeeld arrest van 27 november 2008, Papillon (C-418/07, Jurispr. blz. I-8947, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

28 – Arrest Manninen (aangehaald in voetnoot 15, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 – Arrest Gielen (aangehaald in voetnoot 14, punten 49-52).

30 – Zie ook mijn conclusie van 18 maart 2009 in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 1 oktober 2009, HSBC Holdings en Vidacos Nominees (C-569/07, Jurispr. blz. I-9047, punten 69-72).