

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Tiende kamer)

22 juni 2017 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Vrij verkeer van werknemers – Inkomsten die zijn verworven in een andere lidstaat dan de woonlidstaat – Vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud in de woonlidstaat – Pensioen- en ziektekostenverzekeringspremies die zijn ingehouden op de in een andere lidstaat dan de woonlidstaat ontvangen inkomsten – Aftrek van deze premies – Voorwaarde inzake het ontbreken van een rechtstreeks verband met vrijgestelde opbrengsten”

In zaak C-20/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (federale rechter in belastingzaken, Duitsland) bij beslissing van 16 september 2015, ingekomen bij het Hof op 15 januari 2016, in de procedure

Wolfram Bechtel,

Marie-Laure Bechtel

tegen

Finanzamt Offenburg,

wijst

HET HOF (Tiende kamer),

samengesteld als volgt: M. Berger, kamerpresident, E. Levits (rapporteur) en F. Biltgen, rechters,

advocaat-generaal: M. Campos Sánchez-Bordona,

griffier: K. Malacek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 1 februari 2017,

gelet op de opmerkingen van:

- W. en M.-L. Bechtel, vertegenwoordigd door J. Garde, Rechtsanwalt,
- het Finanzamt Offenburg, vertegenwoordigd door E. Lehmann als gemachtigde,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze, R. Kanitz en D. Klebs als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Roels en M. Wasmeier als gemachtigden,

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

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 45 VWEU.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geschil tussen enerzijds Wolfram Bechtel en Marie-Laure Bechtel en anderzijds het Finanzamt Offenburg (belastingdienst Offenburg, Duitsland) over de inaanmerkingneming van door M. & L. Bechtel in Frankrijk betaalde pensioen- en ziektekostenverzekeringspremies bij de vaststelling van hun belastbare inkomen en het op hun belastbare inkomen toepasselijke bijzondere belastingtarief over de jaren 2005 en 2006.

Toepasselijke bepalingen

Duits recht

3 Volgens § 1 van het Einkommensteuergesetz (wet op de inkomstenbelasting) van 2002, zoals deze gold ten tijde van het hoofdgeding (hierna: „EStG 2002”), zijn natuurlijke personen die hun woonplaats of gewone verblijfplaats op het nationale grondgebied hebben, onbeperkt belastingplichtig voor de inkomstenbelasting.

4 § 2 van deze wet, die betrekking heeft op de omvang van de belasting en de begripsbepalingen, luidt:

„(1) Aan de inkomstenbelasting zijn onderworpen:

[...]

4. inkomsten [*Einkünfte*] uit dienstbetrekking

[...]

(2) Inkomsten [*Einkünfte*] zijn

[...]

2. bij andere inkomstencategorieën, het positieve saldo dat overblijft nadat de beroepskosten van de opbrengsten zijn afgetrokken (§§ 8 tot en met 9a).

(3) De som van de inkomsten [*Einkünfte*], verminderd met de evenredige aftrek voor gepensioneerde ouderen, de fiscale aftrek voor alleenstaande ouders en de in § 13, lid 3, bedoelde korting, vormt het totaalbedrag aan inkomsten [*Gesamtbetrag der Einkünfte*].

(4) Het totaalbedrag aan inkomsten, verminderd met de bijzondere uitgaven en buitengewone lasten, vormt het inkomen [*Einkommen*].

(5) Het inkomen [*Einkommen*], verminderd met de in § 32, lid 6, bedoelde vrijgestelde forfaitaire bedragen en de andere aftrekposten, vormt het belastbaar inkomen [*das zu versteuernde Einkommen*]; dit vormt de heffingsgrondslag voor de toepassing van het tarief van de inkomstenbelasting. [...]

5 § 9 van de EStG 2002, „Beroepskosten”, bepaalt:

„(1) Beroepskosten zijn uitgaven voor de verwerving, de veiligstelling en het behoud van de

opbrengsten. Zij moeten worden afgetrokken binnen de inkomstencategorie waarbinnen zij zijn ontstaan. Beroepskosten zijn tevens:

[...]

3. bijdragen aan beroepsorganisaties en andere beroepsverenigingen waarvan het doel niet bestaat in een commerciële handelsactiviteit,

[...]"

6 In § 10 van de EStG 2002, „Bijzondere uitgaven”, bepaalt in lid 1, punt 1, dat de in die bepaling genoemde kosten bijzondere uitgaven zijn wanneer deze geen exploitatiekosten of beroepskosten zijn. § 10, lid 1, punten 2 en 3, van de EStG 2002 bevat een opsomming van de kosten die bijzondere uitgaven vormen en luidt als volgt:

„2.

a) bijdragen aan wettelijke pensioenverzekeringen of aan het pensioenfonds voor landbouwers dan wel aan pensioeninstellingen voor vrije beroepen die prestaties leveren die vergelijkbaar zijn met die van de wettelijke pensioenverzekeringen;

b) bijdragen van de belastingplichtige voor de opbouw van een pensioen met kapitaaldekking wanneer het contract enkel voorziet in de betaling van een maandelijkse lijfrente tijdens het leven van de belastingplichtige vanaf de leeftijd van 60 jaar, of in de aanvullende verzekering voor arbeidsongeschiktheid (arbeidsongeschiktheidspensioen), gedeeltelijke arbeidsongeschiktheid (pensioen voor gedeeltelijke arbeidsongeschiktheid) of voor nabestaanden (nabestaandenpensioen); [...] Voornoemde rechten zijn niet overerfbaar of overdraagbaar, kunnen niet worden verpand, verkocht of gekapitaliseerd, en kunnen voorts geen recht op schadevergoeding geven.

Aan de bijdragen onder a) en b) worden toegevoegd het belastingvrije [...] werkgeversdeel voor de wettelijke pensioenverzekering en hiermee gelijkgestelde belastingvrije uitkeringen van de werkgever.

3.

a) bijdragen voor werkloosheidsverzekeringen en invaliditeits- of arbeidsongeschiktheidsverzekeringen die niet onder punt 2, eerste zin, onder b), vallen, ziektekosten-, zorg-, ongeval- en aansprakelijkheidsverzekeringen alsmede risicoverzekeringen die enkel voorzien in een prestatie bij overlijden;

[...]"

7 § 10, lid 2, van de EStG 2002 bepaalt:

„De aftrek van de in lid 1, punten 2 en 3, bedoelde bedragen (uitgaven voor sociale voorzieningen) is onderworpen aan de voorwaarde dat zij

1. niet in rechtstreeks economisch verband staan met belastingvrije opbrengsten,

[...]"

8 § 10, lid 3, van de EStG 2002 voorziet erin dat uitgaven voor sociale voorzieningen als bedoeld in § 10, lid 1, punt 2, tweede zin, van die wet tot een plafond van 20 000 EUR in

aanmerkingen worden genomen; dit plafond wordt vermenigvuldigd met twee in geval van gezamenlijke belastingheffing bij echtgenoten.

9 § 32a van de EStG 2002, „Belastingtarief”, luidt als volgt:

„(1) De inkomstenbelasting overeenkomstig het belastingtarief wordt berekend op basis van het belastbaar inkomen [*das zuversteuernde Einkommen*]. Deze bedraagt, behoudens de §§ 32b, 34, 34b en 34c, in EUR voor belastbare inkomens:

1. tot en met 7 664 EUR (belastingvrije voet): 0;
2. van 7 665 EUR tot en met 12 739 EUR: $(883,74 \times y + 1\,500) \times y$;
3. van 12 740 EUR tot en met 52 151 EUR: $(228,74 \times z + 2\,397) \times z + 989$;
4. vanaf 52 152 EUR: $0,42 \times x - 7\,914$.

„y’ is één duizendste van het gedeelte van het afgeronde belastbare inkomen boven 7 664 EUR.
„z’ is één duizendste van het gedeelte van het afgeronde belastbare inkomen boven 12 739 EUR.
„x’ is het afgeronde belastbare inkomen. Het hieruit resulterende bedrag aan belasting wordt afgerond op de dichtstbijzijnde euro.”

10 In § 32b van de EStG 2002, „Progressievoorbehoud”, heet het:

„(1) Indien een onbeperkt belastingplichtige tijdelijk of gedurende de volledige heffingsperiode [...]:

[...]

3. inkomsten [*Einkünfte*] die zijn vrijgesteld van belasting overeenkomstig een verdrag tot voorkoming van dubbele belasting of een andere overeenkomst tussen staten, waarbij het voorbehoud is gemaakt dat die inkomsten in aanmerking worden genomen bij de berekening van de inkomstenbelasting, of inkomsten die op grond van § 1, lid 3, of § 1a dan wel § 50, lid 5, tweede zin, punt 2, niet zijn onderworpen aan de Duitse inkomstenbelasting, wanneer het saldo van deze inkomsten positief is,

heeft ontvangen, dan wordt op het belastbaar inkomen [*das zuversteuernde Einkommen*] overeenkomstig § 32a, lid 1, een bijzonder belastingtarief toegepast.

[...]

(2) Het bijzondere belastingtarief van lid 1 is het belastingtarief dat wordt verkregen door bij de berekening van de inkomstenbelasting het belastbare inkomen [*das zuversteuernde Einkommen*] in de zin van § 32a, lid 1, te verhogen of verlagen

[...]

2. in de gevallen als bedoeld in lid 1, punten 2 en 3, met de daar genoemde inkomsten [*Einkünfte*], waarbij met de daarin opgenomen buitengewone inkomsten voor één vijfde rekening moet worden gehouden.

[...]”

Het verdrag tussen Frankrijk en Duitsland

11 Het verdrag tussen de Franse Republiek en de Bondsrepubliek Duitsland van 21 juli 1959 tot voorkoming van dubbele belasting en tot vaststelling van regels inzake wederzijdse juridische en administratieve bijstand (BGBl. II 1961, blz. 397), zoals gewijzigd bij de protocollen van 9 juni 1969 (BGBl. II 1970, blz. 717), 28 september 1989 (BGBl. II 1990, blz. 770) en 20 september 2001 (BGBl. II 2002, blz. 2370) (hierna: „verdrag tussen Frankrijk en Duitsland”) bepaalt in artikel 14, lid 1:

„Salarissen, lonen en soortgelijke beloningen, alsmede ouderdomspensioenen die door een van de staten, een deelstaat of een publiekrechtelijke rechtspersoon van deze staat of deelstaat aan een in een andere staat woonachtige natuurlijke persoon worden betaald ter zake van huidige of vroegere administratieve of militaire diensten, zijn slechts belastbaar in de eerste staat. [...]”

12 Artikel 20, lid 1, van het verdrag tussen Frankrijk en Duitsland luidt als volgt:

„Met betrekking tot ingezetenen van de Bondsrepubliek Duitsland wordt dubbele belasting op de volgende wijze voorkomen:

a) onder voorbehoud van de bepalingen onder b) en c) worden de uit Frankrijk afkomstige inkomsten en de in Frankrijk gelegen vermogensbestanddelen die overeenkomstig dit verdrag in Frankrijk aan belastingheffing zijn onderworpen, niet opgenomen in de heffingsgrondslag voor de Duitse belasting. Deze bepaling beperkt niet het recht van de Bondsrepubliek Duitsland om bij de bepaling van het belastingtarief rekening te houden met de inkomsten en vermogensbestanddelen die op deze wijze van belasting zijn vrijgesteld.

[...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

13 Verzoekers in het hoofdgeding zijn gehuwd en verbleven in de jaren 2005 en 2006 in Duitsland, waar zij gezamenlijk voor de inkomstenbelasting zijn aangeslagen.

14 Wolfram Bechtel ontving tijdens de jaren 2005 en 2006 inkomsten in verband met een aanstelling als ambtenaar in de Duitse openbare dienst, terwijl Marie-Laure Bechtel, die de Franse nationaliteit heeft, werkzaam was als ambtenaar bij de Franse belastingdienst en in dat kader in 2005 en 2006 een brutoloon van 22 342 EUR onderscheidenlijk 24 397 EUR had ontvangen.

15 Volgens de loonstroken van verzoekster in het hoofdgeding werd haar brutoloon met de volgende posten verminderd: bronbelasting, premie voor burgerlijk pensioen, premie voor burgerlijk pensioen op de maandelijkse brutovergoeding wegens expertise, premie voor de aanvullende ziektekostenverzekering van belastingambtenaren, premies voor aanvullende invaliditeitsverzekering en de nabestaandenverzekering van belastingambtenaren, werknemerspremie voor de ziektekostenverzekering en premie voor het aanvullend pensioen voor de openbare dienst.

16 De belastingdienst Offenburg heeft het brutoloon dat verzoekster in het hoofdgeding over de jaren 2005 en 2006 heeft ontvangen, uitgesloten van de heffingsgrondslag van verzoekers in het hoofdgeding, op grond dat sprake is van inkomsten die op basis van het verdrag tussen Frankrijk en Duitsland van belasting zijn vrijgesteld.

17 Dit brutoloon is echter wel, verminderd met de post „burgerlijk pensioen” en „burgerlijk pensioen op de maandelijkse brutovergoeding wegens expertise”, in aanmerking genomen bij de berekening van het bijzondere belastingtarief dat overeenkomstig het progressievoorbehoud als bedoeld in § 32b, lid 1, punt 3, van de EStG 2002 op het belastbaar inkomen van verzoekers in

het hoofdgeding toepasselijk is.

18 Verzoekers in het hoofdgeding hebben hiertegen beroep ingesteld bij het Finanzgericht Baden-Württemberg (rechter in belastingzaken van Baden-Württemberg, Duitsland), omdat zij van mening zijn dat de op het loon van M. ?L. Bechtel ingehouden premies moeten worden afgetrokken het bedrag aan loon dat de basis vormt voor de berekening in het kader van het progressievoorbehoud. Nadat dit beroep bij arrest van 31 juli 2013 was verworpen, hebben zij beroep tot „Revision” ingesteld bij het Bundesfinanzhof (federale rechter in belastingzaken, Duitsland).

19 Deze rechter merkt op dat de inkomsten van M. ?L. Bechtel uit haar werk in Frankrijk op grond van artikel 14, lid 1, en artikel 20, lid 1, onder a), van het verdrag tussen Frankrijk en Duitsland moeten worden uitgesloten van de grondslag voor de belastingheffing over het Duitse inkomen van verzoekers in het hoofdgeding. Tussen partijen in het hoofdgeding staat echter vast dat die inkomsten op grond van § 32b, lid 1, punt 3, van de EStG 2002 in aanmerking moeten worden genomen bij de berekening van een bijzonder belastingtarief zoals van toepassing op het belastbaar inkomen van verzoekers in het hoofdgeding.

20 Volgens de verwijzende rechter vallen de uitgaven voor sociale voorzieningen die zijn begrepen in het brutoloon van verzoekster in het hoofdgeding, volgens de toepasselijke Duitse wetgeving materieel niet onder het begrip „beroepskosten” in de zin van § 9 van de EStG 2002.

21 Daarentegen kunnen premies voor de aanvullende ziektekostenverzekering van belastingambtenaren, voor de aanvullende invaliditeitsverzekering en de nabestaandenverzekering van belastingambtenaren, voor het aanvullend pensioen voor de openbare dienst en de werknemerspremie voor de ziektekostenverzekering vallen onder het begrip „bijzondere uitgaven”, want deze uitgaven voor sociale voorzieningen beantwoorden aan de situaties als bedoeld in § 10, lid 1, punt 2, onder a), of § 10, lid 1, punt 3), onder a), van de EStG 2002.

22 § 10, lid 2, punt 1, van de EStG 2002 stelt de aftrek van uitgaven als bijzondere uitgaven echter afhankelijk van de voorwaarde dat deze niet in rechtstreeks economisch verband staan met vrijgestelde opbrengsten. Aangezien het loon van verzoekster in het hoofdgeding in Duitsland is vrijgesteld van belastingen, is van een dergelijk rechtstreeks economisch verband sprake en is de aftrek van de uitgaven voor sociale voorzieningen als bijzondere uitgaven niet mogelijk, ongeacht of voor de jaren 2005 en 2006 het in § 10, lid 3, van de EStG 2002 bepaalde plafond voor de aftrek van bijzondere uitgaven reeds zonder de uitgaven voor sociale voorzieningen van verzoekster in het hoofdgeding is bereikt, hetgeen uit de bestreden besluiten niet duidelijk wordt.

23 De premies voor sociale voorzieningen van verzoekster in het hoofdgeding kunnen evenmin worden afgetrokken in het kader van de vaststelling van het bijzondere belastingtarief dat op grond van § 32b van de EStG 2002 van toepassing is op het belastbare inkomen van verzoekers in het hoofdgeding. In § 32b, lid 2, punt 2, van de EStG 2002 wordt enkel rekening gehouden met inkomsten [*Einkünfte*]. In het stadium van de vaststelling van de inkomsten [*Einkünfte*] kunnen de bijzondere uitgaven niet worden afgetrokken.

24 De verwijzende rechter heeft twijfels of het verbod op aftrek van de uitgaven voor sociale voorzieningen als bijzondere uitgaven verenigbaar is met het Unierecht. Volgens deze rechter kan de weigering om de ingezeten belastingplichtige het recht te verlenen om het bedrag van de in een andere lidstaat betaalde socialezekerheidspremies in Duitsland af te trekken van de heffingsgrondslag, dan wel om de in een andere lidstaat betaalde socialezekerheidspremies af te trekken van de in Duitsland verschuldigde belasting, deze belastingplichtige ervan weerhouden om zijn recht van vrij verkeer van werknemers uit te oefenen, en daarmee een beperking van deze

fundamentele vrijheid vormen.

25 Daarop heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Verzet artikel 39 EG (thans artikel 45 VWEU) zich tegen een bepaling van Duits recht die bepaalt dat premies die door een in Duitsland wonende en in Franse overheidsdienst werkzame werknemer zijn betaald voor de Franse pensioen- en ziektekostenverzekering, anders dan vergelijkbare premies die een in Duitsland werkzame werknemer heeft betaald voor de Duitse sociale verzekering, de heffingsgrondslag voor de inkomstenbelasting niet verminderen, wanneer het arbeidsloon volgens de overeenkomst ter vermijding van dubbele belasting tussen Duitsland en Frankrijk in Duitsland niet mag worden belast en enkel het op overige inkomsten toe te passen belastingtarief verhoogt?

2) Moet vraag 1 ook bevestigend worden beantwoord wanneer de betrokken verzekeringspremies in het kader van de belastingheffing over het arbeidsloon door de Franse Staat – hetzij ten belope van het reële bedrag ervan, hetzij forfaitair –

a) in aftrek zijn gebracht, of

b) weliswaar in aftrek hadden mogen worden gebracht maar, aangezien er geen verzoek om aftrek is ingediend, niet in aanmerking zijn genomen?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

26 Met zijn vragen, die gezamenlijk moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 45 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat dit artikel zich verzet tegen regelgeving in een lidstaat zoals die in het hoofdgeding, op grond waarvan een in die lidstaat wonende en in de overheidsdienst van een andere lidstaat werkzame belastingplichtige de pensioen- en ziektekostenverzekeringspremies die zijn ingehouden op zijn in de werklidstaat ontvangen loon – anders dan vergelijkbare socialezekerheidspremies die zijn betaald in zijn woonlidstaat – niet kan aftrekken van de heffingsgrondslag voor de inkomstenbelasting in zijn woonlidstaat, wanneer het loon op grond van het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting tussen de beide lidstaten niet mag worden belast in de woonlidstaat van de werknemer en enkel het op overige inkomsten toe te passen belastingtarief verhoogt.

27 De verwijzende rechter vraagt zich ook af welke betekenis moet worden toegekend aan de omstandigheid dat de betrokken verzekeringspremies, ten belope van het reële bedrag ervan of forfaitair, in het kader van de belastingheffing over het loon door de werklidstaat fiscaal zijn afgetrokken, of hadden kunnen worden afgetrokken, maar niet zijn afgetrokken omdat hiertoe geen verzoek was gedaan.

Toepasselijk beginsel van vrij verkeer

28 Vooraf moet worden beoordeeld of op artikel 45 VWEU, waarvan de verwijzende rechter om uitlegging verzoekt, een beroep kan worden gedaan in een situatie, zoals die in het hoofdgeding, waarin aan de orde is welke fiscale regeling een lidstaat toepast op inkomsten die een ingezetene van die lidstaat heeft ontvangen in verband met een functie in de overheidsdienst van een andere lidstaat, en met name op de in de werklidstaat op die inkomsten ingehouden pensioen- en ziektekostenpremies.

29 Verzoekers in het hoofdgeding betogen namelijk dat de situatie in het hoofdgeding moet worden beoordeeld in het licht van artikel 18, eerste alinea, VWEU, aangezien zij geen

werknemers of zelfstandigen zijn.

30 In dit verband dient er om te beginnen aan te worden herinnerd dat artikel 18 VWEU, dat een algemeen verbod van discriminatie op grond van nationaliteit bevat, volgens vaste rechtspraak slechts autonoom toepassing kan vinden in situaties waarin het Unierecht geldt, maar waarvoor het Verdrag niet in bijzondere discriminatieverboden voorziet (zie met name arresten van 12 mei 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punt 37; van 26 november 2002, Oteiza Olazabal, C-100/01, EU:C:2002:712, punt 25; van 15 september 2011, Schulz-Delzers en Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, punt 29, en van 25 oktober 2012, Prete, C-367/11, EU:C:2012:668, punt 18).

31 Op het gebied van het vrije verkeer van werknemers is het non-discriminatiebeginsel ten uitvoer gelegd door artikel 45 VWEU (zie met name arresten van 12 mei 1998, Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, punt 38; van 10 september 2009, Commissie/Duitsland, C-269/07, EU:C:2009:527, punten 98 en 99; van 15 september 2011, Schulz-Delzers en Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591, punt 29, en van 25 oktober 2012, Prete, C-367/11, EU:C:2012:668, punt 19).

32 Volgens vaste rechtspraak valt iedere ingezetene van de Unie die gebruik heeft gemaakt van het recht op vrij verkeer van werknemers en die in een andere lidstaat dan zijn woonstaat een beroepswerkzaamheid heeft uitgeoefend, ongeacht zijn woonplaats en zijn nationaliteit, binnen de werkingssfeer van artikel 45 VWEU (arresten van 12 december 2002, De Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punt 76; van 2 oktober 2003, Van Lent, C-232/01, EU:C:2003:535, punt 14; van 13 november 2003, Schilling en Fleck-Schilling, C-209/01, EU:C:2003:610, punt 23, en van 16 februari 2006, Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, punt 11).

33 Wat betreft de vraag of verzoekster in het hoofdgeding, die werkzaam is in de openbare dienst van een lidstaat maar woonachtig is in een andere lidstaat, onder het begrip „werknemer” in de zin van artikel 45 VWEU valt, dient erop te worden gewezen dat de juridische aard van de arbeidsverhouding niet bepalend is voor de toepassing van artikel 45 VWEU, en dat het in dit opzicht irrelevant is of een werknemer is aangesteld als ambtenaar en of zijn arbeidsverhouding niet van privaatrechtelijke, maar van publiekrechtelijke aard is (zie arrest van 26 april 2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, punt 68 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 Artikel 45, lid 4, VWEU voorziet er weliswaar in dat artikel 45, leden 1 tot en met 3, VWEU, waarin het fundamentele beginsel van het vrije verkeer van werknemers en de afschaffing van elke discriminatie op grond van de nationaliteit tussen de werknemers van de lidstaten zijn verankerd, niet van toepassing is op betrekkingen in overheidsdienst, maar gelet op het fundamentele karakter – in het systeem van het Verdrag – van het beginsel van vrij verkeer van werknemers binnen de Unie, mag aan de in deze bepaling toegestane afwijkingen geen draagwijdte worden toegekend die verder zou gaan dat het doel waarvoor deze uitzondering is opgenomen (arresten van 12 februari 1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, punt 4, en van 26 april 2007, Alevizos, C-392/05, EU:C:2007:251, punt 69).

35 Dit doel bestaat erin de lidstaten de mogelijkheid te geven om de toelating van buitenlandse onderdanen tot bepaalde werkzaamheden in overheidsdienst te beperken (arrest van 12 februari 1974, Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, punt 4) die bij de ambtenaar een bijzondere band van solidariteit ten opzichte van de staat en een wederkerigheid van rechten en plichten veronderstellen, die de grondslag vormen van de nationaliteitsverhouding (zie arrest van 17 december 1980, Commissie/België, 149/79, EU:C:1980:297, punt 10). Artikel 45, lid 4, VWEU kan daarentegen niet tot gevolg hebben dat een werknemer die eenmaal tot de overheidsdienst van een lidstaat is toegelaten, de toepassing wordt ontzegd van de leden 1 tot en met 3 van artikel 45 VWEU (arrest van 26 april 2007, Alevizos, C?392/05, EU:C:2007:251, punt 70 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 Bijgevolg valt verzoekster in het hoofdgeding onder het begrip „werknemer” in de zin van artikel 45 VWEU en heeft haar functie in de overheidsdienst van een lidstaat niet tot gevolg dat zij geen beroep kan doen op de rechten en de bescherming die zij op grond van dat artikel geniet.

Bestaan van een beperking van artikel 45 VWEU

37 Volgens vaste rechtspraak beogen alle bepalingen van het VWEU inzake het vrije verkeer van personen het de EU-burgers gemakkelijker te maken om het even welk beroep uit te oefenen op het gehele grondgebied van de EU en staan zij in de weg aan maatregelen die deze burgers minder gunstig behandelen wanneer zij op het grondgebied van een andere lidstaat een economische activiteit willen uitoefenen (zie met name arresten van 13 november 2003, Schilling en Fleck-Schilling, C?209/01, EU:C:2003:610, punt 24; van 21 februari 2006, Ritter-Coulais, C?152/03, EU:C:2006:123, punt 33; van 18 juli 2007, Lakebrink en Peters-Lakebrink, C?182/06, EU:C:2007:452, punt 17, en van 16 oktober 2008, Renneberg, C?527/06, EU:C:2008:566, punt 43).

38 De in het voorgaande punt van dit arrest weergegeven uitspraak betreft maatregelen die nadelig zouden kunnen zijn voor ingezetenen van de Unie die een beroepswerkzaamheid uitoefenen in een andere lidstaat dan hun woonlidstaat, hetgeen in het bijzonder het geval is voor ingezetenen van de Unie die in een bepaalde lidstaat een economische activiteit willen blijven uitoefenen nadat zij hun woonplaats naar een andere lidstaat hebben verplaatst (arrest van 16 oktober 2008, Renneberg, C?527/06, EU:C:2008:566, punt 44).

39 Artikel 45 VWEU verzet zich onder meer tegen maatregelen die weliswaar ongeacht nationaliteit van toepassing zijn, maar naar hun aard migrerende werknemers meer kunnen treffen dan nationale werknemers en dus in het bijzonder eerstgenoemden dreigen te benadelen (zie in deze zin arresten van 5 december 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken, C?514/12, EU:C:2013:799, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en van 2 maart 2017, Eschenbrenner, C?496/15, EU:C:2017:152, punt 36).

40 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat verzoekers in het hoofdgeding in Duitsland, waar zij wonen, gezamenlijk zijn aangeslagen voor de inkomstenbelasting. Het door verzoekster in het hoofdgeding ontvangen loon voor haar werk in de Franse openbare dienst, is op grond van artikel 14, lid 1, en artikel 20, lid 1, van het verdrag tussen Frankrijk en Duitsland niet opgenomen in de heffingsgrondslag van verzoekers in het hoofdgeding. Dit loon is op grond van artikel 20, lid 1, van dat verdrag echter wel in aanmerking genomen bij de vaststelling van het overeenkomstig § 32b van de EStG 2002 berekende bijzondere belastingtarief dat van toepassing is op het belastbaar inkomen van verzoekers in het hoofdgeding.

41 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt tevens dat bepaalde premies voor aanvullende pensioen- en ziektekostenverzekeringen in Frankrijk zijn ingehouden op het loon van verzoekster in het

hoofdgeding. Deze premies konden niet als bijzondere uitgaven worden afgetrokken van het totale bedrag aan inkomsten van verzoekers in het hoofdgeding. Volgens de verwijzende rechter vallen deze premies materieel namelijk weliswaar onder de situaties als bedoeld in § 10, lid 1, punten 2 en 3, van de EStG 2002, maar konden zij bij de berekening van het belastbaar inkomen van verzoekers in het hoofdgeding niet worden afgetrokken aangezien die premies in rechtstreeks economisch verband stonden met vrijgestelde opbrengsten, daar het loon van verzoekster in het hoofdgeding in Duitsland niet aan belasting was onderworpen.

42 Bij de vaststelling van het bijzondere belastingtarief dat op grond van § 32b van de EStG 2002 van toepassing is op het belastbaar inkomen van verzoekers in het hoofdgeding, is het loon van verzoekster in het hoofdgeding in aanmerking genomen, waarbij de premies voor de aanvullende pensioen- en ziektekostenverzekeringen niet konden worden afgetrokken. Volgens § 32b, lid 2, van de EStG 2002 berust de berekening van het bijzondere belastingtarief namelijk op de verhoging van het belastbaar inkomen [*das zu versteuernde Einkommen*] met vrijgestelde inkomsten [*Einkünfte*]. De premies voor de aanvullende pensioen- en ziektekostenverzekeringen konden niet worden afgetrokken bij de berekening van het belastbaar inkomen van verzoekers in het hoofdgeding, aangezien die premies niet voldeden aan de voorwaarde van § 10, lid 2, van de EStG 2002, en verder was de aftrek van deze premies niet mogelijk in het stadium van de berekening van de inkomsten [*Einkünfte*], die in § 2, lid 2, punt 2, van de EStG 2002 zijn gedefinieerd als het positieve saldo dat overblijft nadat de beroepskosten van de opbrengsten zijn afgetrokken.

43 De mogelijkheid om de premies voor de aanvullende pensioen- en ziektekostenverzekeringen als bijzondere uitgaven bij de berekening van het belastbaar inkomen van de belastingplichtige af te trekken, vormt een belastingvoordeel, aangezien hiermee het belastbaar inkomen en het daarop toepasselijke belastingtarief kan worden verlaagd.

44 De voorwaarde van § 10, lid 2, van de EStG 2002 dat de uitgaven voor sociale voorzieningen niet in rechtstreeks economisch verband staan met belastingvrije opbrengsten, leidt ertoe dat dit voordeel niet wordt toegekend in situaties zoals die in het hoofdgeding, waarin een ingezeten belastingplichtige loon ontvangt in een andere lidstaat dan zijn woonlidstaat en dit loon van belasting is vrijgesteld in zijn woonlidstaat, maar wel in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het belastingtarief dat van toepassing is op de overige inkomsten van die belastingplichtige.

45 Juist is dat, zoals de Duitse regering opmerkt, de voorwaarde inzake het ontbreken van een rechtstreeks economisch verband met vrijgestelde opbrengsten niet alleen van toepassing kan zijn op grensoverschrijdende situaties, maar ook op zuiver interne situaties.

46 Evenwel heeft de Duits regering, in antwoord op het verzoek om voorbeelden van nationale inkomsten en uitgaven die onder § 10, lid 2, van de EStG 2002 vallen, gewezen op pensioenpremies die verschuldigd zijn in verband met vergoedingen bij ziekte, invaliditeit en thuishulp, pensioen- en ziektekostenpremies op toeslagen wegens werken op zondag, feestdagen en 's nachts, en ziektekosten- en pensioenpremies bij kapitaaluitkeringen door een werkgever die in Duitsland zijn vrijgesteld van belasting.

47 Dit soort vergoedingen, toeslagen en prestaties zijn echter niet vergelijkbaar met de lonen en salarissen die voor het verrichte werk worden betaald aan werknemers in de privésector of arbeidscontractanten in de publieke sector die, anders dan Duitse ambtenaren, sociale premies moeten betalen. Uit het dossier en de procedure bij het Hof blijkt dat ingezeten werknemers in de privésector en arbeidscontractanten in de publieke sector die loon en salaris uit Duitse bron ontvangen waarop premies voor sociale voorzieningen worden ingehouden die vergelijkbaar zijn met die in het hoofdgeding, deze premies van hun belastbare inkomen kunnen aftrekken.

48 Geconstateerd dient dus te worden dat de voorwaarde inzake het ontbreken van een rechtstreeks economisch verband met vrijgestelde opbrengsten weliswaar zonder onderscheid van toepassing is, maar dat die voorwaarde ingezeten belastingplichtigen die in hun woonlidstaat vrijgesteld loon ontvangen uit een andere lidstaat, meer kan treffen.

49 De weigering van de aftrek van de in Frankrijk ingehouden premies voor aanvullende pensioen- en ziektekostenverzekeringen zoals die in het hoofdgeding, leidt ertoe dat het belastbaar inkomen van de belastingplichtigen, zoals verzoekers in het hoofdgeding, hoger wordt, en verder dat het bijzondere belastingtarief wordt berekend op basis van dat verhoogde belastbare inkomen, zonder dat voor dit tarief een correctie plaatsvindt door deze premies op een andere manier in aanmerking te nemen. Dit was niet het geval geweest indien verzoekster in het hoofdgeding haar loon in Duitsland in plaats van Frankrijk had ontvangen.

50 Deze nadelige behandeling kan ingezeten werknemers ontmoedigen om in een andere lidstaat dan hun woonlidstaat werk te zoeken, te aanvaarden of te blijven verrichten.

51 Nationale wetgeving zoals die in het hoofdgeding, waarbij de aftrek van uitgaven voor sociale voorzieningen afhankelijk is gesteld van de voorwaarde dat deze niet in rechtstreeks economisch verband staan met vrijgestelde opbrengsten, vormt in een situatie zoals die in het hoofdgeding derhalve een beperking van het vrije verkeer van werknemers die in beginsel op grond van artikel 45 VWEU verboden is.

Bestaan van een rechtvaardiging

52 Een dergelijke beperking kan slechts worden aanvaard indien deze betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn, of wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang (zie met name arresten van 17 december 2015, Timac Agro Deutschland, C?388/14, EU:C:2015:829, punt 26, en van 26 mei 2016, Kohll en Kohll-Schlesser, C?300/15, EU:C:2016:361, punt 45).

53 Wat betreft de vraag of de betrokken situaties objectief vergelijkbaar zijn, dient eraan te worden herinnerd dat de vergelijkbaarheid van een grensoverschrijdende situatie met een interne situatie moet worden onderzocht op basis van het door de betrokken nationale bepalingen nagestreefde doel (zie in deze zin arresten van 25 februari 2010, X Holding, C?337/08, EU:C:2010:89, punt 22; van 6 september 2012, Philips Electronics UK, C?18/11, EU:C:2012:532, punt 17, en van 26 mei 2016, Kohll en Kohll-Schlesser, C?300/15, EU:C:2016:361, punt 46).

54 In dit geval betoogt de Duitse regering dat een zuiver nationale situatie waarin Duitsland heffingsbevoegd is voor het loon van een belastingplichtige, niet objectief vergelijkbaar is met een grensoverschrijdende situatie zoals die in het hoofdgeding, waarin de Bondsrepubliek Duitsland op grond van het verdrag tussen Frankrijk en Duitsland geen heffingsbevoegdheid heeft voor het betrokken loon, ook al is verzoekster in het hoofdgeding onbeperkt belastingplichtig in die lidstaat.

55 In dit verband zij eraan herinnerd dat het volgens vaste rechtspraak van het Hof in beginsel

aan de woonlidstaat is om alle aan de persoonlijke en de gezinssituatie verbonden fiscale voordelen aan de belastingplichtige toe te kennen, omdat deze lidstaat, uitzonderingen daargelaten, de persoonlijke draagkracht van de belastingplichtige het best kan beoordelen, aangezien hij daar het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft (zie onder meer arresten van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punt 32; van 16 mei 2000, Zurstrassen, C-87/99, EU:C:2000:251, punt 21; van 28 februari 2013, Beker en Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punt 43, en van 12 december 2013, Imfeld en Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punt 43).

56 De verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen, komt slechts op de werklidstaat te rusten wanneer de belastingplichtige zijn belastbaar inkomen geheel of nagenoeg geheel daar verdient en in de woonlidstaat geen inkomen van betekenis verwerft, zodat deze laatste hem niet de voordelen kan toekennen die uit het in aanmerking nemen van zijn persoonlijke en gezinssituatie voortvloeien (zie onder meer arresten van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punt 36; van 14 september 1999, Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, punt 27; van 16 mei 2000, Zurstrassen, C-87/99, EU:C:2000:251, punten 21-23; van 12 december 2002, De Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punt 89, en van 12 december 2013, Imfeld en Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punt 44).

57 Een ingezeten belastingplichtige die inkomsten ontvangt in een andere lidstaat dan zijn woonlidstaat bevindt zich namelijk wat betreft de voordelen voortvloeiend uit het in aanmerking nemen van zijn persoonlijke of gezinssituatie, niet in een situatie die vergelijkbaar is met de situatie van een ingezeten belastingplichtige die inkomsten ontvangt in zijn woonlidstaat, met name wanneer de woonlidstaat van de eerste belastingplichtige niet in staat is om hem deze voordelen toe te kennen vanwege het ontbreken van inkomsten van betekenis in die lidstaat.

58 Dat is hier echter niet het geval. Vanwege de gezamenlijke belastingheffing bij verzoekers in het hoofdgeding zou de woonlidstaat, zelfs ingeval verzoekster in het hoofdgeding in die lidstaat niet over inkomsten van betekenis zou beschikken, in staat zijn om haar de voordelen voortvloeiend uit het in aanmerking nemen van haar persoonlijke en gezinssituatie toe te kennen, zoals de aftrek van de premies in het hoofdgeding.

59 Verzoekster in het hoofdgeding bevindt zich dus in een situatie die vergelijkbaar is met die van een ingezeten belastingplichtige die zijn inkomsten in zijn woonlidstaat verwerft.

60 De beperking kan dus enkel worden gerechtvaardigd om dwingende redenen van algemeen belang. Bovendien moet in een dergelijk geval de beperking geschikt zijn om het nagestreefde doel te verwezenlijken en mag zij niet verder gaan dan nodig is voor het bereiken van dat doel (arresten van 17 december 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en van 26 mei 2016, Kohll en Kohll-Schlesser, C-300/15, EU:C:2016:361, punt 49).

61 In dit verband betoogt de Duitse regering dat de weigering van de aftrek als bijzondere uitgaven bij vrijgestelde inkomsten gerechtvaardigd is om dwingende redenen van algemeen belang die verband houden met een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de Bondsrepubliek Duitsland en de Franse Republiek en de samenhang van het nationale belastingstelsel.

62 De Duitse regering wijst erop dat de heffingsbevoegdheid voor inkomsten die zijn betaald door de Franse staat, op grond van artikel 14, lid 1, eerste zin, van het verdrag tussen Frankrijk en Duitsland is toegewezen aan de Franse Republiek, en dat afbreuk zou worden gedaan aan de daarmee overeengekomen verdeling van de heffingsbevoegdheid indien de Bondsrepubliek Duitsland zou worden gedwongen om met de socialezekerheidspremies van verzoekster in het

hoofdgeding integraal rekening te houden als bijzondere uitgaven, zonder zich daarbij te baseren op het totale wereldinkomen.

63 Verder zou § 10, lid 2, punt 1, van de EStG 2002, indien op grond hiervan voor de berekening van het belastbare inkomen in Duitsland rekening zou kunnen worden gehouden met de in Frankrijk betaalde socialezekerheidspremies, in die zin in strijd zijn met het beginsel van de samenhang van belastingstelsels dat verzoekster in het hoofdgeding de uitgaven voor sociale voorzieningen zou kunnen aftrekken in het kader van de gezamenlijke belastingheffing met haar echtgenoot, ondanks het feit dat de in Frankrijk betaalde vrijgestelde inkomsten niet in aanmerking worden genomen bij de berekening van de heffingsgrondslag. Voor het in het kader van het progressievoorbehoud bij de echtgenoten verhoogde belastingtarief zou een correctie plaatsvinden door middel van de aftrek van de uitgaven bij de berekening van het belastbaar inkomen. Het voordeel dat voortvloeit uit de aftrek van de verzekeringspremies staat verder in rechtstreeks verband met de belastingheffing over de betrokken inkomsten, en in dit geval ontvangt verzoekster in het hoofdgeding weliswaar niet het theoretische voordeel van de aftrek van die verzekeringspremies, maar geniet zij wel het voordeel dat haar Franse inkomsten in Duitsland niet worden belast.

64 In de eerste plaats dient te worden opgemerkt dat de handhaving van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen lidstaten inderdaad een dwingende reden van algemeen belang kan vormen waarmee een beperking van een recht op vrij verkeer binnen de Unie kan worden gerechtvaardigd (arresten van 28 februari 2013, Beker en Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punt 56, en van 12 december 2013, Imfeld en Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punt 68).

65 Deze rechtvaardigingsgrond kan met name worden aanvaard wanneer de betrokken belastingregeling ertoe strekt gedragingen te voorkomen die afbreuk kunnen doen aan het recht van een lidstaat om zijn belastingbevoegdheid uit te oefenen met betrekking tot activiteiten die op zijn grondgebied plaatsvinden (zie in deze zin arresten van 29 maart 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, punt 42; van 18 juli 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punt 54; van 21 januari 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punt 60; van 28 februari 2013, Beker en Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, punt 57, en van 12 december 2013, Imfeld en Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punt 75).

66 Het staat de lidstaten volgens vaste rechtspraak weliswaar vrij om in het kader van bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting de aanknopingsfactoren ter verdeling van de heffingsbevoegdheid vast te stellen, maar deze verdeling betekent niet dat zij maatregelen mogen treffen die in strijd zijn met de door het Verdrag gewaarborgde vrijheden van verkeer. Bij de uitoefening van de in bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting verdeelde heffingsbevoegdheid dienen de lidstaten zich immers te houden aan de regels van Unierecht (zie in deze zin arresten van 12 december 2002, De Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punten 93 en 94; van 19 januari 2006, Bouanich, C-265/04, EU:C:2006:51, punten 49 en 50, van 12 december 2013, Imfeld en Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punten 41 en 42).

67 In dit geval is de kwestie van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de Franse Republiek en de Bondsrepubliek Duitsland geregeld in het verdrag tussen Frankrijk en Duitsland. Volgens dit verdrag zijn om te beginnen salarissen, lonen en soortgelijke beloningen die door een van de staten, een deelstaat of een publiekrechtelijke rechtspersoon van deze staat of deelstaat aan een in een andere staat woonachtige natuurlijke persoon worden betaald ter zake van huidige of vroegere administratieve of militaire diensten, slechts belastbaar in de eerste staat. Verder bepaalt dit verdrag dat de uit Frankrijk afkomstige, door ingezetenen van de Bondsrepubliek Duitsland ontvangen inkomsten die overeenkomstig dit verdrag in Frankrijk aan belastingheffing zijn onderworpen, niet worden opgenomen in de heffingsgrondslag voor de Duitse belasting,

zonder dat hiermee het recht van de Bondsrepubliek Duitsland wordt beperkt om bij de bepaling van het belastingtarief rekening te houden met de inkomsten die op deze wijze van belasting zijn vrijgesteld. Ten slotte voorziet dit verdrag niet in de verplichting voor de bronlidstaat van de inkomsten om de persoonlijke en de gezinssituatie van belastingplichtigen die hun economische activiteiten in deze lidstaat uitoefenen maar in een andere lidstaat wonen, geheel in aanmerking te nemen.

68 De Bondsrepubliek Duitsland heeft dus vrijwillig de verdeling van de heffingsbevoegdheid zoals deze onmiddellijk voortvloeit uit de bepalingen van het verdrag tussen Frankrijk en Duitsland aanvaard door af te zien van het recht om belasting te heffen over loon zoals het door verzoekster in het hoofdgeding ontvangene, zonder dat zij bij verdrag is ontheven van de verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie van de op haar grondgebied wonende belastingplichtigen die hun economische activiteiten in Frankrijk uitoefenen, geheel in aanmerking te nemen.

69 Dit mechanisme voor de verdeling van de heffingsbevoegdheid kan niet worden aangevoerd ter rechtvaardiging van de weigering om de ingezeten belastingplichtige de voordelen toe te kennen die voortvloeien uit het in aanmerking nemen van zijn persoonlijke en gezinssituatie.

70 Indien de Bondsrepubliek de aftrek zou toestaan van ziektekosten- en pensioenpremies zoals die in het hoofdgeding, zou dat geen afbreuk doen aan de verdeling van de heffingsbevoegdheid zoals die is overeengekomen in het verdrag tussen Frankrijk en Duitsland. Door de aftrek van deze premies toe te staan zou de Bondsrepubliek Duitsland niet ten gunste van andere lidstaten afstand doen van een deel van haar fiscale bevoegdheid en zou ook geen afbreuk worden gedaan aan haar bevoegdheid om de op haar grondgebied uitgeoefende activiteiten te belasten.

71 Verder heeft het Hof reeds geoordeeld dat een rechtvaardigingsgrond ontleend aan een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid niet door de woonlidstaat van een belastingplichtige kan worden aangevoerd om te ontkomen aan de verantwoordelijkheid – die in beginsel op de woonlidstaat rust – om de met de persoonlijke en gezinssituatie verbonden aftrekposten toe te kennen die de belastingplichtige toekomen, tenzij deze staat bij verdrag ontheven is van de verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie van de op zijn grondgebied wonende belastingplichtigen die hun economische activiteit gedeeltelijk in een andere lidstaat uitoefenen, geheel in aanmerking te nemen, of constateert dat een of meer werklidstaten, zelfs buiten enig verdrag om, over de door hen belaste inkomsten voordelen verlenen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie van belastingplichtigen die niet op het grondgebied van deze staten wonen, maar aldaar belastbare inkomsten verwerven (zie in deze zin arresten van 12 december 2002, *De Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, punten 99 en 100; van 28 februari 2013, *Beker en Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, punt 56, en van 12 december 2013, *Imfeld en Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, punt 69).

72 Zoals is opgemerkt in de punten 67 en 68 van dit arrest, is de Bondsrepubliek Duitsland bij het verdrag tussen Frankrijk en Duitsland niet ontheven van haar verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie van de op haar grondgebied wonende belastingplichtigen geheel in aanmerking te nemen.

73 Wat betreft de eventuele mogelijkheid dat de werklidstaat eenzijdig heeft besloten rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van verzoekster in het hoofdgeding door haar de fiscale aftrek van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde verzekeringspremies toe te staan, moet erop worden gewezen dat het verzoek om een prejudiciële beslissing geen aanwijzingen bevat om te bepalen of dit is gebeurd of zelfs mogelijk zou zijn.

74 In ieder geval wordt in de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling geen

onderling verband gelegd tussen de belastingvoordelen die worden toegekend aan de ingezetenen van de betrokken lidstaat, en de belastingvoordelen die zij kunnen krijgen in hun werklidstaat (zie naar analogie arrest van 12 december 2013, *Imfeld en Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, punt 73).

75 In de tweede plaats kan de noodzaak om de samenhang van een belastingstelsel te bewaren als dwingende reden van algemeen belang weliswaar een beperking van de uitoefening van de verdragsrechtelijk gewaarborgde fundamentele vrijheden rechtvaardigen, maar wil een argument ontleend aan een dergelijke rechtvaardigingsgrond slagen, dan moet er volgens het Hof een rechtstreeks verband bestaan tussen het betrokken belastingvoordeel en de compensatie van dit voordeel door een welbepaalde heffing, waarbij het rechtstreekse verband in het licht van de door de betrokken belastingregeling nagestreefde doelstelling moet worden beoordeeld (zie in deze zin arresten van 1 juli 2010, *Dijkman en Dijkman-Lavaleije*, C-233/09, EU:C:2010:397, punten 54 en 55 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en van 26 mei 2016, *Kohll en Kohll-Schlesser*, C-300/15, EU:C:2016:361, punt 60).

76 In dit geval strekt het betoog van de Duitse regering ertoe aan te tonen dat met het niet toestaan van de aftrek van bijzondere uitgaven wordt beoogd te waarborgen dat voor het in het kader van het progressievoorbehoud bij echtgenoten verhoogde belastingtarief geen correctie plaatsvindt door middel van een verlaging van het belastbare inkomen. Verder wil de Duitse regering met haar betoog aantonen dat het voordeel dat voortvloeit uit de aftrek van de premies wordt gecompenseerd door de belastingheffing over de inkomsten die in rechtstreeks verband staan met die premies.

77 Er dient op te worden gewezen dat er tussen de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud – waarbij de woonlidstaat de in een andere lidstaat ontvangen inkomsten niet belast maar met deze inkomsten wel rekening houdt bij de vaststelling van het op het belastbare inkomen toepasselijke belastingtarief – en de weigering om rekening te houden met premies die in rechtstreeks verband staan met de vrijgestelde inkomsten, geen rechtstreeks verband bestaat in de zin van de in punt 75 van dit arrest bedoelde rechtspraak. De effectiviteit van de progressiviteit van de inkomstenbelasting in de woonlidstaat, waarin het doel van de methode van vrijstelling met progressievoorbehoud bestaat, is immers niet afhankelijk van de mogelijkheid om het in aanmerking nemen van de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige te beperken tot uitgaven die verbonden zijn met in die lidstaat belaste inkomsten (zie naar analogie arrest van 12 december 2002, *De Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, punt 109).

78 Aangezien de Bondsrepubliek Duitsland er in het verdrag tussen Frankrijk en Duitsland mee heeft ingestemd dat de in Frankrijk ontvangen inkomsten uitsluitend in die lidstaat worden belast, kan zij verder ook niet met vrucht betogen dat het nadeel dat voortvloeit uit de weigering om aftrek van premies zoals die in het hoofdgeding toe te staan, wordt gecompenseerd door het feit dat die inkomsten in Duitsland niet worden belast. Dit betoog zou er in feite op neerkomen dat de verdeling van de heffingsbevoegdheid waarmee de Bondsrepubliek Duitsland in het verdrag tussen Frankrijk en Duitsland vrijwillig heeft ingestemd, ter discussie wordt gesteld.

79 De weigering om de ingezetenen belastingplichtige de voordelen toe te kennen die voortvloeien uit het in aanmerking nemen van zijn persoonlijke en gezinssituatie door het toestaan van de aftrek als bijzondere uitgaven van de premies voor aanvullende pensioen- en ziektekostenverzekeringen zoals die in het hoofdgeding, kan dus niet worden gerechtvaardigd om redenen die verband houden met een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid en het behoud van de fiscale samenhang.

80 Gelet op een en ander dient op de gestelde vragen te worden geantwoord dat artikel 45 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat dit artikel zich verzet tegen regelgeving in een lidstaat

zoals die in het hoofdgeding, op grond waarvan een in die lidstaat wonende en in de overheidsdienst van een andere lidstaat werkzame belastingplichtige de pensioen- en ziektekostenverzekeringspremies die zijn ingehouden op zijn in de werklidstaat ontvangen loon – anders dan vergelijkbare socialezekerheidspremies die zijn betaald in zijn woonlidstaat – niet kan aftrekken van de heffingsgrondslag voor de inkomstenbelasting in zijn woonlidstaat, wanneer het loon op grond van het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting tussen de beide lidstaten niet mag worden belast in de woonlidstaat van de werknemer en enkel het op overige inkomsten toe te passen belastingtarief verhoogt.

Kosten

81 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende 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 (Tiende kamer) verklaart voor recht:

Artikel 45 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat dit artikel zich verzet tegen regelgeving in een lidstaat zoals die in het hoofdgeding, op grond waarvan een in die lidstaat wonende en in de overheidsdienst van een andere lidstaat werkzame belastingplichtige de pensioen- en ziektekostenverzekeringspremies die zijn ingehouden op zijn in de werklidstaat ontvangen loon – anders dan vergelijkbare socialezekerheidspremies die zijn betaald in zijn woonlidstaat – niet kan aftrekken van de heffingsgrondslag voor de inkomstenbelasting in zijn woonlidstaat, wanneer het loon op grond van het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting tussen de beide lidstaten niet mag worden belast in de woonlidstaat van de werknemer en enkel het op overige inkomsten toe te passen belastingtarief verhoogt.

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.