

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Tiende kamer)

6 december 2018 (\*)

„Prejudiciële verwijzing – Vrijheid van vestiging – Directe belastingen – Inkomstenbelasting – Aftrekbaarheid van bijdragen aan een pensioeninstelling voor vrije beroepen en een particuliere pensioenverzekering – Uitsluiting van niet-ingezetenen”

In zaak C-480/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Finanzgericht Köln (belastingrechter in eerste aanleg Keulen, Duitsland) bij beslissing van 3 augustus 2017, ingekomen bij het Hof op 9 augustus 2017, in de procedure

**Frank Montag**

tegen

**Finanzamt Köln-Mitte,**

wijst

HET HOF (Tiende kamer),

samengesteld als volgt: F. Biltgen, president van de Achtste kamer, waarnemend voor de president van de Tiende kamer, E. Levits (rapporteur) en L. Bay Larsen, rechters,

advocaat-generaal: M. Campos Sánchez-Bordona,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 12 juli 2018,

gelet op de opmerkingen van:

- Frank Montag, vertegenwoordigd door S. Eilers en S. Lehmann, Rechtsanwälte,
- het Finanzamt Köln-Mitte, vertegenwoordigd door M. Plützer als gemachtigde,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en R. Kanitz als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Roels, M. Wasmeier en B. R. Killmann 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 49 VWEU.

2 Het verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Frank Montag en het Finanzamt Köln-Mitte (belastingdienst Keulen-centrum, Duitsland) inzake de weigering om bijdragen aan een pensioeninstelling voor vrije beroepen en voor een particuliere pensioenverzekering, als bijzondere uitgaven in aanmerking te nemen, teneinde de belasting in het kader van de beperkte belastingplicht in Duitsland te verminderen.

## **Rechtskader**

### **Unierecht**

3 In de twaalfde overweging van richtlijn 98/5/EG van het Europees Parlement en de Raad van 16 februari 1998 ter vergemakkelijking van de permanente uitoefening van het beroep van advocaat in een andere lidstaat dan die waar de beroepskwalificatie is verworven (PB 1998, L 77, blz. 36), zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/100/EG van de Raad van 20 november 2006 (PB 2006, L 363, blz. 141; hierna: „richtlijn 98/5”), heet het dat de advocaat die onder zijn oorspronkelijke beroepstitel ingeschreven is in de lidstaat van ontvangst, ingeschreven moet blijven bij de bevoegde autoriteit van de lidstaat van herkomst teneinde zijn hoedanigheid van advocaat te behouden en voor deze richtlijn in aanmerking te komen.

4 Artikel 3, leden 1 en 2, van richtlijn 98/5 luidt als volgt:

„1. De advocaat die zijn beroep wenst uit te oefenen in een andere lidstaat dan die waar hij zijn beroepskwalificatie heeft verworven, is gehouden zich bij de bevoegde autoriteit van die lidstaat in te schrijven.

2. De bevoegde autoriteit van de lidstaat van ontvangst gaat op vertoon van de verklaring van inschrijving bij de bevoegde autoriteit van de lidstaat van herkomst over tot inschrijving van de advocaat. Zij kan eisen dat bij de overlegging van die verklaring de afgifte ervan door de bevoegde autoriteit van de lidstaat van herkomst niet meer dan drie maanden voordien is geschied. Zij stelt de bevoegde autoriteit van de lidstaat van herkomst van de inschrijving in kennis.”

### **Duits recht**

5 § 1 van de Einkommensteuergesetz (Duitse wet op de inkomstenbelasting), zoals gewijzigd bij het Jahressteuergesetz 2008 (belastingwet voor het jaar 2008) van 20 december 2007 (BGBl. 2007 I, blz. 3150) (hierna: „EStG”), bepaalt:

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

[...]

(3) Op verzoek worden ook natuurlijke personen die noch hun woonplaats noch hun gewone verblijfplaats op het nationale grondgebied hebben, als onbeperkt inkomstenbelastingplichtig behandeld, voor zover zij binnenlandse inkomsten in de zin van § 49 hebben. Dit is alleen mogelijk wanneer hun inkomsten gedurende het kalenderjaar voor ten minste 90 % aan de Duitse inkomstenbelasting zijn onderworpen of wanneer hun niet aan de Duitse inkomstenbelasting onderworpen inkomsten de op grond van § 32a, lid 1, tweede zin, punt 1, niet-belastbare schijf niet overschrijden; [...]

(4) Onder voorbehoud van de leden 2 en 3 en van § 1a zijn natuurlijke personen die noch hun

woonplaats noch hun gewone verblijfplaats in Duitsland hebben, beperkt inkomstenbelastingplichtig wanneer zij nationale inkomsten in de zin van § 49 van het EStG ontvangen.”

6 § 10 EStG, „Bijzondere uitgaven”, bepaalt:

„(1) Wanneer zij noch bedrijfskosten, noch beroepskosten zijn, of wanneer zij niet behandeld worden als bedrijfskosten of beroepskosten, zijn de volgende kosten bijzondere uitgaven:

[...]

2. a) bijdragen aan [...] pensioeninstellingen voor vrije beroepen die prestaties leveren vergelijkbaar met die van de wettelijke pensioenverzekeringen;

b) bijdragen door de belastingplichtige voor de opbouw van een pensioen met kapitaaldekking, [...]

[...]

(3) De uitgaven voor sociale voorzieningen bedoeld in lid 1, punt 2, tweede zin, worden in aanmerking genomen tot een plafond van 20 000 EUR [...]

7 § 50 EStG, met als opschrift: „Specifieke bepalingen betreffende de beperkte belastingplicht”, bepaalt in lid 1:

„Beperkt belastingplichtigen hebben slechts recht op aftrek van hun bedrijfskosten (§ 4, leden 4-8) of verwervingskosten (§ 9) voor zover deze uitgaven economisch verband houden met binnenlandse inkomsten. [...] [De] §§ [...] 10 [...] zijn niet van toepassing. [...] ”

## Hoofdgeding en prejudiciële vragen

8 In de loop van 2008 had verzoeker in het hoofdgeding, die de Duitse nationaliteit heeft, zijn gewone verblijfplaats in België, waar hij het beroep van advocaat uitoefende bij een internationaal advocatenkantoor met als rechtsvorm een *Limited Liability Partnership* (LLP, personenvennootschap naar Engels recht), en waar hij vennoot was in de zin van het ondernemingsrecht.

9 Verzoeker in het hoofdgeding verwierf uit zijn activiteiten als „*Equity Partner*” inkomsten die in het kader van een – tussen de partijen in het hoofdgeding niet ter discussie staande – procedure van vaststelling en verdeling aan verschillende landen werden toegerekend. Van de wereldwijde nettowinst die verzoeker in het hoofdgeding werd toebedeeld als vennoot in de LLP en op basis van zijn activiteiten ervoor, was circa 54 % afkomstig uit Duitsland, circa 6,3 % afkomstig uit België, en de rest uit andere landen. In de loop van 2008 verwierf verzoeker in het hoofdgeding daarnaast ook andere inkomsten. De verwijzende rechter geeft aan dat verzoeker in het hoofdgeding niet ingevolge § 1, lid 3, EStG kan worden behandeld als onbeperkt inkomstenbelastingplichtig in Duitsland vanwege, ten eerste, de omstandigheid dat het geheel van zijn inkomsten niet voor minstens 90 % onderworpen is aan de inkomstenbelasting in Duitsland, en, ten tweede, het bedrag van de in Duitsland niet aan belasting onderworpen inkomsten.

10 In 2008 was verzoeker in het hoofdgeding ingeschreven als „Europees advocaat” op de E-lijst van de Franse Orde van advocaten bij de balie te Brussel (België) en droeg hij de titel „*Rechtsanwalt* (Keulen) gevestigd te Brussel”. Om in die hoedanigheid zijn beroep uit te oefenen, diende verzoeker in het hoofdgeding ingeschreven te zijn bij de Rechtsanwaltskammer Köln (orde van advocaten van Keulen), en om die reden diende hij verplicht aangesloten te zijn bij het

Versorgungswerk der Rechtsanwälte Nordrhein-Westfalen (pensioeninstelling voor advocaten van Nordrhein-Westfalen, Duitsland, hierna: „pensioeninstelling voor advocaten”). Overeenkomstig de Duitse wetgeving inzake het wettelijk pensioenstelsel zijn bedienden en zelfstandigen, wanneer ze aangesloten zijn bij een pensioeninstelling voor vrije beroepen, vrijgesteld van de verplichting, die normaliter geldt, om zich aan te sluiten bij een wettelijk pensioenstelsel in Duitsland.

11 In 2008 betaalde verzoeker in het hoofdgeding aan de pensioeninstelling voor advocaten bijdragen ten belope van 16 453,32 EUR, het maximale bedrag dat kan worden gestort. Dit bedrag is onderverdeeld in verplichte bijdragen ten belope van 12 656,40 EUR, en aanvullende vrijwillige bijdragen ten belope van 3 796,92 EUR. Verzoeker in het hoofdgeding betaalde in Duitsland bovendien premies voor een particuliere pensioenverzekering ten bedrage van 3 696 EUR.

12 In België was verzoeker in het hoofdgeding onbeperkt onderworpen aan de inkomstenbelasting. Volgens de door hem verschaft en door de verwijzende rechter overgenomen inlichtingen, hebben de bedragen die in Duitsland aan de pensioeninstelling voor advocaten waren betaald, niet als gevolg gehad dat de betaalde inkomstenbelasting in België werd verminderd. De verplichte bijdragen aan de Belgische sociale zekerheid zijn daarentegen wel afgetrokken bij de vaststelling van de belastinggrondslag in België.

13 Met betrekking tot de inkomstenbelasting over 2008 heeft verzoeker in het hoofdgeding aan verweerster in het hoofdgeding een belastingaangifte gestuurd in zijn hoedanigheid van beperkte belastingplichtige, en heeft hij verzocht om aftrek van de bijdragen die in Duitsland aan de pensioeninstelling voor advocaten en aan de particuliere pensioenverzekeraar waren betaald als verwachte kosten voor de verwerving van inkomsten uit hoofde van § 22, lid 1, derde zin, EStG, of, subsidiair, als bijzondere uitgaven overeenkomstig § 10, lid 1, punt 2, van deze wet.

14 In het kader van de vaststelling van de belastinggrondslag voor de inkomstenbelasting heeft verweerster in het hoofdgeding geweigerd om de genoemde bijdragen in aanmerking te nemen om de belasting te verminderen, omdat zij verband houden met de categorie „bijzondere uitgaven” als bedoeld in § 10 EStG. De aftrek van bijzondere uitgaven is echter uitgesloten in geval van beperkte belastingplicht op grond van § 50, lid 1, derde zin, EStG. Volgens verweerster in het hoofdgeding kunnen deze uitgaven ook niet worden afgetrokken als beroepskosten als bedoeld in § 9 van deze wet, of als lasten van de bedrijfsvoering als bedoeld in § 4, lid 4, van de wet.

15 Nadat het bezwaar dat verzoeker in het hoofdgeding indiende tegen de genoemde weigering werd afgewezen, heeft hij beroep ingesteld bij het Finanzgericht Köln. De procedure voor deze rechter werd geschorst tot juli 2016 wegens de bij het Hof aanhangige prejudiciële procedure in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 24 februari 2015, Grünwald (C-559/13, EU:C:2015:109), en een procedure bij het Bundesverfassungsgericht (federaal grondwettelijk hof, Duitsland).

16 Aangezien het Bundesverfassungsgericht in wezen heeft geoordeeld dat de kwalificatie door de Duitse wetgever van de uitgaven voor sociale voorzieningen als bijzondere uitgaven, niet vatbaar was voor kritiek vanuit grondwettelijke oogpunt, vraagt verzoeker in het hoofdgeding thans erom dat zijn bijdragen voor sociale voorzieningen worden afgetrokken als bijzondere uitgaven overeenkomstig § 10, lid 1, punt 2, EStG, binnen de grenzen van lid 3 van dit artikel, en dat § 50, lid 1, derde zin, van deze wet, die een dergelijke aftrek uitsluit voor niet-ingezeten belastingplichtigen, buiten toepassing wordt gelaten wegens strijdigheid met het Unierecht.

17 De verwijzende rechter merkt op dat verzoeker in het hoofdgeding, hoewel hij het merendeel van zijn inkomsten in Duitsland verwerft, in België over voldoende inkomsten beschikt om er zijn persoonlijke situatie in aanmerking te kunnen nemen.

18 Deze rechter vraagt zich echter af of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde uitgaven voor sociale voorzieningen in het Unierecht kunnen worden aangemerkt als uitgaven die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige, dan wel als uitgaven die verband houden met inkomsten verworven in Duitsland.

19 Daarop heeft het Finanzgericht Köln de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Staat artikel 49 VWEU juncto artikel 54 VWEU in de weg aan een regeling van een lidstaat volgens welke verplichte bijdragen van een niet-ingezeten belastingplichtige aan een pensioeninstelling voor vrije beroepen (die berusten op diens lidmaatschap van een balie in de lidstaat, dat vanwege beroepsregels noodzakelijk is voor zijn in meerdere lidstaten uitgeoefende activiteit) in het kader van de beperkte belastingplicht niet in mindering mogen worden gebracht van de inkomsten, terwijl door ingezeten belastingplichtigen in het kader van de onbeperkte belastingplicht een door nationaal recht bepaald maximumbedrag van de inkomsten mag worden afgetrokken?

2) Staat artikel 49 VWEU juncto artikel 54 VWEU in de weg aan de onder 1) beschreven regeling wanneer de belastingplichtige naast zijn verplichte bijdragen andere – vrijwillige – aanvullende bijdragen betaalt aan de pensioeninstelling voor vrije beroepen en de lidstaat die bijdragen niet aftrekbaar acht van de inkomsten, hoewel latere pensioenuitkeringen in die lidstaat naar nationaal recht mogelijkerwijs ook in het kader van een beperkte belastingplicht onderworpen zullen zijn aan belasting?

3) Staat artikel 49 VWEU juncto artikel 54 VWEU in de weg aan de onder 1) beschreven regeling wanneer de belastingplichtige onafhankelijk van zijn toelating als advocaat en onafhankelijk van de bijdragen aan de pensioeninstelling voor vrije beroepen bijdragen betaalt in het kader van een vrijwillig afgesloten particuliere pensioenverzekering en de lidstaat die bijdragen niet aftrekbaar acht van de inkomsten, hoewel latere pensioenuitkeringen in die lidstaat naar nationaal recht mogelijkerwijs ook in het kader van een beperkte belastingplicht onderworpen zullen zijn aan belasting?”

### **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

20 Met zijn vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 49 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat, zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling, op grond waarvan het een niet-ingezeten belastingplichtige die in die lidstaat is onderworpen aan de inkomstenbelasting uit hoofde van een beperkte belastingplicht, niet is toegestaan om het bedrag van de verplichte en vrijwillige bijdragen aan een pensioeninstelling voor vrije beroepen, en het bedrag van de bijdragen aan een particuliere pensioenverzekering af te trekken van de belastinggrondslag van de inkomstenbelasting, terwijl een ingezeten belastingplichtige die onderworpen is aan de inkomstenbelasting uit hoofde van een onbeperkte belastingplicht, dergelijke bijdragen wel kan aftrekken van de belastinggrondslag van de inkomstenbelasting, binnen de in het nationale recht vastgelegde grenzen.

### **Beperking van artikel 49 VWEU**

21 Krachtens artikel 49 VWEU moeten beperkingen van de vrijheid van vestiging worden opgeheven. Volgens vaste rechtspraak houden de bepalingen van het VWEU inzake de vrijheid van vestiging, ook al beogen zij volgens hun bewoordingen de nationale behandeling in de lidstaat van ontvangst te garanderen, tevens een verbod in voor de lidstaat van herkomst om de vestiging

van een van zijn onderdanen of van een naar zijn recht opgerichte vennootschap in een andere lidstaat te bemoeilijken (zie in die zin arresten van 13 april 2000, Baars, C-251/98, EU:C:2000:205, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak; 11 maart 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, punt 42, en 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

22 Het is tevens vaste rechtspraak dat alle maatregelen die de uitoefening van de vrijheid van vestiging verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken, als beperkingen van deze vrijheid moeten worden beschouwd (arrest van 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

23 In casu kunnen volgens de in geding zijnde nationale wetgeving de lasten voor pensioenvoorziening, die door die wetgeving als bijzondere uitgaven worden aangemerkt, binnen een bepaalde grens afgetrokken worden van het totaalbedrag van de inkomsten van een ingezeten belastingplichtige die onbeperkt inkomstenbelastingplichtig is. Een dergelijke aftrek maakt het mogelijk om de belastbare inkomsten van de belastingplichtige te verminderen, en vormt dus een fiscaal voordeel.

24 Niet-ingezeten belastingplichtigen die beperkt belastingplichtig zijn, kunnen daarentegen een dergelijke aftrek niet toepassen in Duitsland, en komen dus niet in aanmerking voor dit fiscaal voordeel.

25 Aangezien niet-ingezetenen aldus minder gunstig worden behandeld, kan deze behandeling een ingezeten belastingplichtige ontmoedigen om zich te vestigen in een andere lidstaat dan de Bondsrepubliek Duitsland, en vormt zij bijgevolg een beperking die in beginsel verboden is door de Verdragsbepalingen betreffende de vrijheid van vestiging.

26 Uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat een dergelijke beperking enkel kan worden aanvaard indien zij betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn, of wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang (arrest van 17 juli 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punt 23). In dat geval moet de beperking echter ook geschikt zijn om het nagestreefde doel te verwezenlijken, en mag zij niet verder gaan dan nodig is voor het bereiken van dat doel (arrest van 20 december 2017, Deister Holding en Juhler Holding, C-504/16 en C-613/16, EU:C:2017:1009, punt 91 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

## **Vergelijkbaarheid**

27 Volgens vaste rechtspraak is de situatie van ingezetenen en niet-ingezetenen bij directe belastingen in de regel niet vergelijkbaar, aangezien het inkomen dat een niet-ingezetene op het grondgebied van een lidstaat verwerft, meestal slechts een deel is van zijn totale inkomen, waarvan het zwaartepunt is geconcentreerd op de plaats waar hij woont, en de persoonlijke draagkracht van de niet-ingezetene, die wordt gevormd door zijn totale inkomen en zijn persoonlijke en gezinssituatie, gemakkelijker kan worden beoordeeld op de plaats waar hij het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft. Deze plaats is in het algemeen zijn gebruikelijke woonplaats (zie onder meer arresten van 31 maart 2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, punt 37, en 24 februari 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punt 25).

28 Wanneer een lidstaat niet-ingezetenen niet in aanmerking laat komen voor bepaalde belastingvoordelen die hij aan ingezetenen verleent, is dat dan ook in de regel niet discriminerend, gelet op de objectieve verschillen tussen de situatie van ingezetenen en niet-ingezetenen, zowel wat de inkomstenbron als wat de persoonlijke draagkracht of de persoonlijke en gezinssituatie betreft (zie onder meer arresten van 31 maart 2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, punt

38, en 24 februari 2015, Grünewald, C?559/13, EU:C:2015:109, punt 26).

29 Dit is echter in de eerste plaats anders indien de niet-ingezetene geen inkomsten van betekenis geniet in de lidstaat van verblijf en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen verwerft door een in de andere betrokken lidstaat verrichte activiteit (arrest van 24 februari 2015, Grünewald, C?559/13, EU:C:2015:109, punt 27), zodat de lidstaat waar hij verblijft hem niet de voordelen kan toekennen die voortvloeien uit de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie (zie onder meer arresten van 14 februari 1995, Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, punt 36; 16 oktober 2008, Renneberg, C?527/06, EU:C:2008:566, punt 61, en 18 juni 2015, Kieback, C?9/14, EU:C:2015:406, punt 25).

30 In de tweede plaats heeft het Hof ook geoordeeld dat, wat betreft uitgaven die rechtstreeks verband houden met een activiteit waardoor in een lidstaat belastbare inkomsten zijn verworven, ingezetenen van deze lidstaat en niet-ingezetenen in een vergelijkbare situatie verkeren (zie onder meer arresten van 31 maart 2011, Schröder, C?450/09, EU:C:2011:198, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 24 februari 2015, Grünewald, C?559/13, EU:C:2015:109, punt 29).

31 In casu volgt uit de opmerkingen van de verwijzende rechter dat verzoeker in het hoofdgeding weliswaar het merendeel van zijn inkomsten in Duitsland genereert, maar dat hij in België over voldoende inkomsten beschikt om daar rekening te kunnen houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie.

32 Wat de inaanmerkingneming van de uitgaven voor sociale voorzieningen in Duitsland betreft, zou een niet-ingezetene zoals verzoeker in het hoofdgeding, zich in een situatie als in het hoofdgeding bijgevolg slechts in een vergelijkbare situatie als een ingezetene bevinden indien, ondanks hun kwalificatie in nationaal recht als bijzondere uitgaven, deze uitgaven voor sociale voorzieningen beschouwd konden worden als uitgaven die rechtstreeks verband houden met een activiteit die in Duitsland belastbare inkomsten heeft voortgebracht, in de zin van de rechtspraak die hierboven in punt 30 van het onderhavige arrest is aangehaald (zie naar analogie arrest van 24 februari 2015, Grünewald, C?559/13, EU:C:2015:109, punt 31).

33 Volgens de rechtspraak van het Hof is er sprake van een rechtstreeks verband met de activiteit waardoor belastbare inkomsten zijn verworven wanneer wegens deze activiteit kosten worden gemaakt, die dus noodzakelijk zijn voor de uitoefening ervan (zie in die zin arresten van 12 juni 2003, Gerritse, C?234/01, EU:C:2003:340, punten 9 en 27; 15 februari 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande, C?345/04, EU:C:2007:96, punt 25, en 24 februari 2015, Grünewald, C?559/13, EU:C:2015:109, punt 30).

34 Er zij aan herinnerd dat het uiteindelijk aan de nationale rechter staat, die bij uitsluiting bevoegd is om de feiten in het hoofdgeding te beoordelen en de nationale wetgeving uit te leggen, om te bepalen of dit in casu het geval is. In het kader van een prejudiciële verwijzing is het Hof, dat de verwijzende rechter nuttige antwoorden dient te verschaffen, evenwel bevoegd om op basis van het dossier van het hoofdgeding en van de opmerkingen van partijen, aanwijzingen te geven die de verwijzende rechter in staat stellen uitspraak te doen (zie onder meer arresten van 16 mei 2013, Alakor Gabonatermel? és Forgalmazó, C?191/12, EU:C:2013:315, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 24 februari 2015, Grünewald, C?559/13, EU:C:2015:109, punt 32).

35 Wat in casu in de eerste plaats de verplichte bijdragen betreft die werden betaald aan de pensioeninstelling voor advocaten, volgt uit de verwijzingsbeslissing dat verzoeker in het hoofdgeding zich verplicht moest aansluiten bij die instelling, en bijdragen moest storten wegens zijn inschrijving bij de orde van advocaten van Keulen.

36 Blijkens de verwijzingsbeslissing is deze inschrijving verplicht teneinde verzoeker in het

hoofdgeding toe te staan zijn beroep uit te oefenen als *Rechtsanwalt*, zowel in Duitsland, waar hij een belangrijk deel van zijn inkomsten verwerft en betreffende die inkomsten beperkt belastingplichtig is, als, in overeenstemming met artikel 3 van richtlijn 98/5, in België, de lidstaat waar hij gevestigd is en verblijft.

37 Derhalve moet worden aangenomen dat de uitgaven voor de verplichte bijdragen aan de pensioeninstelling van advocaten zijn gedaan omdat de inschrijving bij de orde van advocaten noodzakelijk was voor de uitoefening van de activiteiten die de belastbare inkomsten hebben voortgebracht. Deze uitgaven dienen te worden beschouwd als wegens deze activiteit gemaakte kosten, die dus noodzakelijk waren voor de uitoefening ervan.

38 Aan deze beoordeling wordt niet afgedaan door de desbetreffende argumenten van verweerster in het hoofdgeding en de Duitse regering.

39 Vooreerst wordt het bestaan van een rechtstreeks verband tussen de uitgaven en de activiteiten die de inkomsten voortbrachten niet op losse schroeven gezet door de omstandigheid, die zowel door verweerster in het hoofdgeding als de Duitse regering werd aangevoerd, dat overeenkomstig de statuten van de pensioeninstelling voor advocaten een mogelijkheid bestaat om, onder bepaalde voorwaarden, een ontheffing te verkrijgen van de verplichte aansluiting bij de instelling, en dat verzoeker in het hoofdgeding niet om deze ontheffing heeft verzocht.

40 Ten eerste zij immers opgemerkt dat de omstandigheid dat verzoeker in het hoofdgeding specifieke stappen had moeten ondernemen om de betaling van de bijdragen aan de genoemde instelling te vermijden, gesteld dat dit al mogelijk was, hetgeen verzoeker voor het Hof heeft ontkend, veeleer erop wijst dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde activiteit als advocaat normaliter dergelijke uitgaven met zich meebrengt.

41 Ten tweede kan de omstandigheid dat verzoeker in het hoofdgeding die uitgaven eventueel had kunnen vermijden, geen invloed hebben op de kwalificatie ervan. Immers, het bestaan van een rechtstreeks verband in de zin van de in punt 33 hierboven in herinnering gebrachte rechtspraak, vereist niet dat de uitgave vermijdbaar is. Zo werd een rechtstreeks verband aanvaard voor de kosten van belastingadvies voor de indiening van een belastingaangifte, daar de verplichting om een belastingaangifte in te dienen voortvloeit uit het feit dat in de betrokken lidstaat inkomsten zijn verworven (arrest van 6 juli 2006, Conijn, C-346/04, EU:C:2006:445, punt 22).

42 Het bestaan van een rechtstreeks verband in de zin van de hierboven in punt 33 genoemde rechtspraak, volgt uit het feit dat de uitgave onlosmakelijk verbonden is met de activiteit waardoor deze inkomsten werden verkregen (arresten van 31 maart 2011, Schröder, C-450/09, EU:C:2011:198, punt 43, en 24 februari 2015, Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, punt 36). Zoals hierboven in punt 37 van het onderhavige arrest is opgemerkt, vloeit de noodzaak om de bijdragen aan de pensioeninstelling voor advocaten te betalen voort uit het lidmaatschap van de orde van advocaten, die zelf noodzakelijk is voor de uitoefening van de activiteit die belastbare inkomsten heeft voortgebracht.

43 Vervolgens resulteert ook de zowel door verweerster in het hoofdgeding als door de Duitse regering aangehaalde omstandigheid dat de bijdragen waarvan sprake is in het hoofdgeding als voornaamste doelstelling niet zozeer de activiteit als advocaat in Duitsland hebben, maar het verwerven van rechten met het oog op het voorzien in levensonderhoud bij ouderdom – hetgeen bewijst dat zij verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige –, niet in een andere kwalificatie van het verband dat er bestaat tussen de gedane uitgaven en de inkomsten in het hoofdgeding, aangezien deze uitgaven objectief noodzakelijk zijn voor het verwerven van deze inkomsten.

44 Ten slotte verschilt de situatie in het hoofdgeding van die welke aanleiding gaf tot het arrest van 22 juni 2017, Bechtel (C-20/16, EU:C:2017:488), en de overwegingen van het Hof in dat arrest omtrent de weigering om aan een belastingplichtige de voordelen te verlenen die voortvloeien uit de inaanmerkingneming van diens persoonlijke en gezinssituatie, in de vorm van een aftrek van aanvullende bijdragen voor een ziekteverzekering en ouderdomsverzekering, die werden betaald in de lidstaat waar hij werkt, zijn niet transposeerbaar op de kwestie van de inaanmerkingneming, in de lidstaat waar de werkzaamheden worden uitgeoefend, van verplichte bijdragen voor een pensioeninstelling voor vrije beroepen. In de zaak die aanleiding gaf tot het aangehaalde arrest behoefde de kwestie van het rechtstreeks verband tussen de uitgaven in de vorm van bijdragen voor sociale voorzieningen en de activiteit die de inkomsten voortbracht, immers niet te worden onderzocht.

45 Bijgevolg moet worden vastgesteld dat de aan de pensioeninstelling voor advocaten betaalde verplichte bijdragen in rechtstreeks verband staan met de activiteit die de belastbare inkomsten in Duitsland heeft voortgebracht.

46 Het is echter van belang in dat verband in herinnering te brengen dat, zoals in punt 36 van het onderhavige arrest is vermeld, de inschrijving bij de orde van advocaten van Keulen noodzakelijk was om verzoeker in het hoofdgeding in staat te stellen zijn beroep uit te oefenen als *Rechtsanwalt*, en dit niet alleen in Duitsland, maar ook in België. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt daarenboven dat verzoeker in het hoofdgeding zijn beroep ook in andere landen uitoefende, zonder dat is aangegeven of het gaat om andere lidstaten en of dit in de hoedanigheid van *Rechtsanwalt* plaatsvond.

47 Bijgevolg staan de verplichte bijdragen aan de pensioeninstelling van advocaten ook in rechtstreeks verband met de activiteit waarmee in België, en eventueel ook in andere lidstaten, belastbare inkomsten zijn verworven.

48 In tegenstelling tot de inkomsten van een ingezeten belastingplichtige die in Duitsland onbeperkt belastingplichtig is, is een niet-ingezeten belastingplichtige in deze lidstaat echter slechts onderworpen aan een belastingplicht die beperkt is tot de inkomsten die in de genoemde staat zijn gegenereerd.

49 Hieruit volgt dat, wat de verplichte bijdragen aan de pensioeninstelling voor advocaten betreft, de situatie van een niet-ingezeten belastingplichtige, zoals verzoeker in het hoofdgeding, moet worden geacht vergelijkbaar te zijn met die van een ingezeten belastingplichtige, wat het gedeelte van de betaalde bijdragen betreft dat proportioneel overeenstemt met het aandeel van de in Duitsland belastbare inkomsten in het totaal van de inkomsten die door de betrokken activiteit zijn voortgebracht.

50 Bijgevolg kan in geval van een beperking als in het hoofdgeding, die voortvloeit uit de weigering om de aan de pensioeninstelling voor advocaten betaalde verplichte bijdragen in aanmerking te nemen in verhouding tot het gedeelte van de inkomsten dat in Duitsland belastbaar is, niet op goede gronden worden aangevoerd dat de situatie van ingezeten belastingplichtigen verschilt van die van niet-ingezeten belastingplichtigen.

51 Wat in de tweede plaats de vrijwillige bijdragen aan de pensioeninstelling voor advocaten betreft, blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat deze uitgaven berusten op een vrije keuze van verzoeker in het hoofdgeding om zijn pensioenrechten te verhogen tot het maximaal toegestane bedrag aan bijdragen.

52 Ofschoon deze bijdragen eveneens voortvloeien uit de aansluiting bij de orde van

advocaten zijn zij, in tegenstelling tot de verplichte bijdragen, niet noodzakelijk voor een dergelijke aansluiting. Ze zijn derhalve niet noodzakelijk voor de uitoefening van het beroep van advocaat in Duitsland, noch voor het verwerven van belastbare inkomsten in Duitsland.

53 Wat de aanvullende bijdragen aan de pensioeninstelling voor advocaten betreft, bevindt een niet-ingezeten belastingplichtige zoals verzoeker in het hoofdgeding zich dan ook niet in een vergelijkbare situatie als een ingezeten belastingplichtige.

54 Hieraan wordt niet afgedaan door het argument dat de pensioenenuitkeringen van de pensioeninstelling voor advocaten later belastbaar zullen zijn in Duitsland. Nog afgezien van het onzekere karakter van een dergelijke toekomstige belasting, volstaat het in herinnering te brengen dat het hoofdgeding betrekking heeft op de belasting van de inkomsten die voortkomen uit de uitoefening in Duitsland van de activiteit van advocaat door verzoeker in het hoofdgeding, en dat, om in aanmerking te worden genomen in het kader van deze belasting, de uitgaven in rechtstreeks verband moeten staan met de activiteit die de inkomsten heeft voortgebracht. Het eventuele verband met andere toekomstige inkomsten is niet relevant voor onderzoek naar het bestaan van een dergelijk rechtstreeks verband.

55 Wat in de derde plaats de bijdragen betreft die werden gestort in het kader van een particuliere pensioenverzekering, moet in navolging van de verwijzende rechter worden overwogen dat tussen deze uitgaven en de activiteit van advocaat die de belastbare inkomsten heeft voortgebracht, geen rechtstreeks verband valt vast te stellen.

56 Om soortgelijke redenen als die genoemd in punt 54 van het onderhavige arrest, is een eventueel verband met andere toekomstige inkomsten niet relevant om te beoordelen of er tussen de in het kader van een particuliere pensioenverzekering betaalde bijdragen en de inkomsten die in Duitsland door de activiteit van verzoeker in het hoofdgeding zijn voortgebracht, een rechtstreeks verband bestaat.

57 Derhalve dient te worden vastgesteld dat wat de bijdragen in het kader van een particuliere pensioenverzekering betreft, een niet-ingezeten belastingplichtige, zoals verzoeker in het hoofdgeding, zich niet in een vergelijkbare situatie bevindt als een ingezeten belastingplichtige.

58 Bijgevolg kan in geval van een beperking als in het hoofdgeding, die voortvloeit uit de weigering om de aan de pensioeninstelling voor advocaten betaalde aanvullende bijdragen en de bijdragen in het kader van een particuliere pensioenverzekering in aanmerking te nemen, op goede gronden worden aangevoerd dat de situatie van ingezeten belastingplichtigen verschilt van die van niet-ingezeten belastingplichtigen.

### **Rechtvaardiging**

59 Er dient nog te worden onderzocht of de beperking van de vrijheid van vestiging die voortvloeit uit de weigering om de verplichte bijdragen aan de pensioeninstelling voor advocaten in aanmerking te nemen in verhouding tot het gedeelte van de inkomsten dat belastbaar is in Duitsland, kan worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang.

60 In dit verband heeft verweerster in het hoofdgeding betoogd dat de weigering om deze bijdragen in aanmerking te nemen, wordt gerechtvaardigd door het risico dat deze eveneens in andere lidstaten dan de Bondsrepubliek Duitsland zouden worden afgetrokken, hetgeen aan de belastingplichtige een ongerechtvaardigd meervoudig voordeel zou verschaffen. Volgens verweerster in het hoofdgeding zou de belastingplichtige moeten aantonen dat bedoelde bijdragen niet daarnaast ook in het land van zijn verblijfplaats fiscale voordelen met zich mee hebben gebracht.

61 Door zonder nadere precisering te wijzen op dit risico, stelt verweerster in het hoofdgeding het Hof echter niet in staat om de strekking van dit argument te beoordelen, temeer daar niet wordt betoogd dat de uitvoering van de bepalingen van richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen en heffingen op verzekeringspremies (PB 1977, L 336, blz. 15), zoals gewijzigd bij richtlijn 2006/98/EG van de Raad van 20 november 2006 (PB 2006, L 363, blz. 129), die op dat ogenblik van kracht was, niet had volstaan om dit risico af te wenden (zie ook arrest van 24 februari 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punt 52).

62 Gelet op een en ander moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat:

- artikel 49 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat, zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling, op grond waarvan het een niet-ingezeten belastingplichtige die in die lidstaat is onderworpen aan de inkomstenbelasting uit hoofde van een beperkte belastingplicht, niet is toegestaan om het bedrag van de verplichte bijdragen aan een pensioeninstelling voor vrije beroepen af te trekken van de belastinggrondslag van de inkomstenbelasting in verhouding tot het gedeelte van de inkomsten dat in die lidstaat belastbaar is, wanneer deze bijdragen in rechtstreeks verband staan met de activiteit die deze inkomsten heeft gegenereerd, terwijl een ingezeten belastingplichtige die onderworpen is aan de inkomstenbelasting uit hoofde van een onbeperkte belastingplicht, dergelijke bijdragen wel kan aftrekken van de belastinggrondslag van de inkomstenbelasting binnen de in het nationale recht vastgelegde grenzen, en
- artikel 49 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een regeling van een lidstaat, zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling, op grond waarvan het een niet-ingezeten belastingplichtige die in die lidstaat is onderworpen aan de inkomstenbelasting uit hoofde van een beperkte belastingplicht, niet is toegestaan om het bedrag van aanvullende bijdragen aan een pensioeninstelling voor vrije beroepen en van bijdragen in het kader van een particuliere pensioenverzekering af te trekken van de belastinggrondslag van de inkomstenbelasting, terwijl een ingezeten belastingplichtige die onderworpen is aan de inkomstenbelasting uit hoofde van een onbeperkte belastingplicht, dergelijke bijdragen wel kan aftrekken van de belastinggrondslag van de inkomstenbelasting binnen de in het nationale recht vastgelegde grenzen.

## **Kosten**

63 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter 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 49 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat, zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling, op grond waarvan het een niet-ingezeten belastingplichtige die in die lidstaat is onderworpen aan de**

inkomstenbelasting uit hoofde van een beperkte belastingplicht, niet is toegestaan om het bedrag van de verplichte bijdragen aan een pensioeninstelling voor vrije beroepen af te trekken van de belastinggrondslag van de inkomstenbelasting in verhouding tot het gedeelte van de inkomsten dat in die lidstaat belastbaar is, wanneer deze bijdragen in rechtstreeks verband staan met de activiteit die deze inkomsten heeft gegenereerd, terwijl een ingezeten belastingplichtige die onderworpen is aan de inkomstenbelasting uit hoofde van een onbeperkte belastingplicht, dergelijke bijdragen wel kan aftrekken van de belastinggrondslag van de inkomstenbelasting binnen de in het nationale recht vastgelegde grenzen, en

Artikel 49 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een regeling van een lidstaat, zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling, op grond waarvan het een niet-ingezeten belastingplichtige die in die lidstaat is onderworpen aan de inkomstenbelasting uit hoofde van een beperkte belastingplicht, niet is toegestaan om het bedrag van aanvullende bijdragen aan een pensioeninstelling voor vrije beroepen en van bijdragen in het kader van een particuliere pensioenverzekering af te trekken van de belastinggrondslag van de inkomstenbelasting, terwijl een ingezeten belastingplichtige die onderworpen is aan de inkomstenbelasting uit hoofde van een onbeperkte belastingplicht, dergelijke bijdragen wel kan aftrekken van de belastinggrondslag van de inkomstenbelasting binnen de in het nationale recht vastgelegde grenzen.

ondertekeningen

\* Procestaal: Duits.