ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

10 september 2009 *

In zaak C-269/07,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 226 EG, ingesteld op 6 juni 2007,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en W. Mölls als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Bondsrepubliek Duitsland, vertegenwoordigd door C. Blaschke en M. Lumma als gemachtigden, bijgestaan door D. Wellisch, Rechtsanwalt, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verweerster,

wijst

* Procestaal: Duits.

HET HOF VAN JUSTITIE (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: C. W. A. Timmermans, kamerpresident, K. Schiemann, J. Makarczyk, L. Bay Larsen (rapporteur) en C. Toader, rechters,

advocaat-generaal: J. Mazák,
griffier: R. Şereş, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 17 december 2008,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 31 maart 2009,

het navolgende

Arrest

1 De Commissie van de Europese Gemeenschappen verzoekt het Hof vast te stellen dat de Bondsrepubliek Duitsland de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 39 EG, artikel 7 van verordening (EEG) nr. 1612/68 van de Raad van 15 oktober 1968 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap (PB L 257, blz. 2) en de artikelen 12 EG en 18 EG, door het vaststellen en handhaven van de bepalingen van de §§ 79 tot en met 99 van het Einkommensteuergesetz (wet op de

inkomstenbelasting; hierna: „EStG") inzake aanvullend ouderdomspensioen, voor zover op grond van die bepalingen grensarbeiders (en hun echtgenoten)

a) niet in aanmerking komen voor de toelage wanneer zij in deze lidstaat niet onbeperkt belastingplichtig zijn;

b) het gesubsidieerde kapitaal niet mogen gebruiken voor een niet in Duitsland gelegen voor eigen woondoeleinden dienende eigendomswoning, en

c) de subsidie moeten terugbetalen ingeval de onbeperkte belastingplichtigheid eindigt.

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

2 In artikel 7, leden 1 en 2, van verordening nr. 1612/68 wordt bepaald:

„1. Een werknemer die onderdaan is van een lidstaat mag op het grondgebied van andere lidstaten niet op grond van zijn nationaliteit anders worden behandeld dan de nationale werknemers wat betreft alle voorwaarden voor tewerkstelling en arbeid, met name op het gebied van beloning, ontslag, en, indien hij werkloos is geworden, wederinschakeling in het beroep of wedertewerkstelling.

2. Hij geniet er dezelfde sociale en fiscale voordelen als de nationale werknemers."

Nationale regeling

3 § 1 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 hun woonplaats noch hun gewone verblijfplaats op het nationale grondgebied hebben, als onbeperkt belastingplichtig voor de inkomstenbelasting behandeld, voor zover zij binnenlandse inkomsten in de zin van § 49 hebben. Dit geldt alleen wanneer in het kalenderjaar ten minste 90 % van hun inkomsten onder de Duitse inkomstenbelasting valt, of wanneer hun niet onder de Duitse inkomstenbelasting vallende inkomsten het vrijgestelde bedrag (van 6 136 EUR per kalenderjaar) niet overschrijden. […]

[…]"

4 § 10a, lid 1, EStG bepaalt dat personen die verplicht zijn aangesloten bij de wettelijke pensioenverzekering, de bijdragen die zij in het kader van het pensioensparen hebben betaald, alsmede de toelage waar zij volgens §§ 79 en volgende recht op hebben, jaarlijks

tot een bepaald maximum als buitengewone lasten mogen aftrekken. Volgens die bepaling komen naast degenen die verplicht zijn aangesloten bij de wettelijke pensioenverzekering, ook andere categorieën van personen in aanmerking voor die aftrek. §10a, lid 2, EStG regelt de betrekking tussen de aftrek als buitengewone lasten van de pensioenspaarbijdragen en de toekenning van de in § 79 bedoelde toelage en bepaalt dat de voor de belastingplichtige gunstigste regeling van toepassing is.

5 § 79 EStG, met als opschrift „Toelagegerechtigden", luidt als volgt:

„Onbeperkt belastingplichtige personen die in aanmerking komen voor het voordeel van § 10a, lid 1, hebben recht op een pensioenspaartoelage (toelage). Wanneer echtgenoten aan de voorwaarden van § 26, lid 1, voldoen en slechts één van hen voor de toelage in aanmerking komt volgens de eerste zin, kan ook de andere echtgenoot de toelage krijgen wanneer hij een eigen pensioenspaarovereenkomst heeft afgesloten."

6 Volgens § 83 EStG, met als opschrift „Pensioenspaartoelage", wordt, afhankelijk van de in het kader van het pensioensparen betaalde bijdragen, een toelage toegekend die bestaat uit een basistoelage en aanvullende toelage voor kinderen.

7 § 84 EStG noemt het bedrag van de basistoelage waarop elke begunstigde aanspraak kan maken.

8 § 85 EStG noemt het aanvullend bedrag waarop de ontvanger van de basistoelage aanspraak kan maken voor kinderen waarvoor hij kinderbijslag ontvangt.

9 In § 92a EStG, met als opschrift „Gebruik voor een voor eigen woondoeleinden dienende woning", wordt bepaald.

„1. De toelagegerechtigde mag ten minste 10 000 EUR van het door middel een pensioenspaarovereenkomst opgebouwde en krachtens § 10a of het onderhavige hoofdstuk gesubsidieerde kapitaal rechtstreeks gebruiken voor de aankoop of de bouw van een voor eigen woondoeleinden dienende op het nationale grondgebied gelegen woning of flat (deel van het door pensioensparen opgebouwde bedrag dat voor een eigendomswoning mag worden gebruikt). Het maximumbedrag dat voor het in de eerste zin genoemde doel mag worden gebruikt, bedraagt 50 000 EUR.

[…]"

10 § 93 EStG, met als opschrift „Onjuist gebruik", bepaalt dat wanneer het gesubsidieerde, door pensioensparen opgebouwde kapitaal onjuist wordt gebruikt, de begunstigde de ontvangen toelagen en de in § 10a EStG bedoelde als buitengewone uitgaven afgetrokken bedragen moet terugbetalen. In § 94 EStG is de procedure voor het geval van onjuist gebruik vastgesteld.

11 In § 95 EStG, met als opschrift „Einde van de onbeperkte inkomstenbelastingplichtigheid van de toelagegerechtigde", wordt bepaald:

„1. Wanneer de toelagegerechtigde, niet meer onbeperkt belastingplichtig is omdat hij niet langer woont of zijn gewone verblijfplaats heeft op het nationale grondgebied, of wanneer voor het betrokken bijdragejaar geen verzoek in de zin van § 1, lid 3, is ingediend, zijn de §§ 93 en 94 mutatis mutandis van toepassing.

2. Op verzoek van de toelagegerechtigde dient allereerst uitstel van terugbetaling (§ 93, lid 1, eerste zin) te worden verleend tot aan het begin van de uitbetaling (§ 1, lid 1, punt 2, van het Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz). Het uitstel dient te worden verlengd wanneer ten minste 15 % van het op grond van de pensioenspaarovereenkomst uitbetaalde bedrag voor terugbetaling wordt gebruikt. Moratoire interesten zijn niet verschuldigd. […]

3. Indien in de in lid enkele bedoelde gevallen opnieuw wordt voldaan aan de voorwaarde van onbeperkte belastingplichtigheid of een verzoek in de zin van § 1, lid 3, wordt ingediend, dient de centrale dienst de terugbetalingsverplichting op te heffen. […]"

De precontentieuze procedure

12 Van mening dat de bepalingen van de §§ 79 tot en met 99 EStG inzake aanvullend ouderdomspensioen niet in overeenstemming zijn met het gemeenschapsrecht, heeft de Commissie de Bondsrepubliek Duitsland dienaangaande op 16 december 2003 een aanmaningsbrief gestuurd. Bij brief van 19 februari 2004 heeft laatstgenoemde daarop geantwoord dat er geen sprake is van schending van het gemeenschapsrecht.

13 Daarop heeft de Commissie de Bondsrepubliek Duitsland op 19 december 2005 een met redenen omkleed advies gezonden waarin zij deze lidstaat heeft uitgenodigd om binnen een termijn van twee maanden te rekenen vanaf de ontvangst van dit advies de maatregelen te treffen die noodzakelijk zijn om aan dit advies te voldoen. Bij brief van 20 februari 2006 heeft deze lidstaat geantwoord op dit met redenen omklede advies.

14 Omdat zij geen genoegen kon nemen met het antwoord van de Duitse autoriteiten, heeft de Commissie op 1 juni 2007 het onderhavige beroep ingesteld.

Het beroep

15 In haar beroep voert de Commissie drie grieven aan. Als eerste grief voert zij aan dat de Duitse wettelijke regeling een door artikel 39 EG en artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68 verboden indirecte discriminatie op grond van de nationaliteit bevat voor zover zij niet onbeperkt aan de Duitse belasting onderworpen grensarbeiders van de toelage uitsluit. Als tweede grief voert zij aan dat het verbod om het gesubsidieerde kapitaal te gebruiken voor de aankoop of de bouw van een voor eigen woondoeleinden dienende niet op het grondgebied van de Bondsrepubliek Duitsland gelegen woning een door artikel 39 EG en artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/18 verboden indirecte discriminatie op grond van de nationaliteit vormt. Als derde grief voert zij aan dat de verplichting tot terugbetaling ingeval de begunstigde niet langer onbeperkt belastingplichtig is, in strijd is met de artikelen 12 EG, 18 EG en 39 EG en artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68.

De eerste grief

Argumenten van partijen

16 Volgens de Commissie bevat § 79 EStG een door artikel 39 EG en artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68 verboden indirecte discriminatie op grond van de nationaliteit voor zover hij voorziet in de toekenning van een toelage ter aanmoediging van pensioensparen aan personen die in Duitsland onbeperkt belastingplichtig zijn.

17 Zij stelt, zakelijk weergegeven, dat de pensioenspaartoelage volgens de rechtspraak van het Hof een sociaal voordeel in de zin van artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68 is. De pensioenspaartoelage wordt „algemeen" aan de belanghebbenden toegekend wegens hun objectieve hoedanigheid van werknemer. De pensioenspaarovereenkomsten zijn ingevoerd om het — verminderde — wettelijke pensioen van de werknemers aan te vullen en deze toelage is dan ook bedoeld als steun voor het betalen van de

bijdragen en dus om de belanghebbenden te helpen bij het opbouwen van een aanvullend pensioen tijdens hun beroepsleven.

18 Volgens de rechtspraak van het Hof omvat het begrip sociaal voordeel in elk geval de voordelen die worden toegekend wegens de woonplaats van de begunstigde op het grondgebied van de lidstaat die het voordeel toekent. Dit is in casu het geval. Deze rechtspraak vindt haar verklaring in het doel van artikel 7 van verordening nr. 1612/68, namelijk de mobiliteit binnen de Europese Gemeenschap bevorderen. De toekenning van uitkeringen aan de inwoners van een lidstaat kan immers gevolgen hebben voor de aantrekkingskracht van de arbeidsmarkt van die staat en kan derhalve de mobiliteit bevorderen. Volgens de Commissie verkeren de grensarbeiders, ten aanzien van de bepalingen die de voorbereiding op de pensionering regelen, in dezelfde situatie als de werknemers die in Duitsland wonen, en worden zij in dezelfde mate getroffen door de vermindering van het Duitse wettelijke pensioen waarvoor zij bijdragen betalen. § 79 EStG maakt echter een onderscheid tussen die twee categorieën van werknemers, aangezien de toekenning van de pensioenspaartoelage afhankelijk wordt gesteld van de omstandigheid dat de begunstigde onbeperkt aan de Duitse belasting is onderworpen. Deze voorwaarde van onbeperkte belastingplichtigheid komt als gevolg van het in § 1 EStG bepaalde neer op een voorwaarde van wonen op het nationale grondgebied en sluit daardoor grensarbeiders van deze toelage uit.

19 De Commissie wijst erop dat de grensarbeiders, waarvan de meesten niet de Duitse nationaliteit hebben en wier inkomsten in hun woonstaat worden belast krachtens de bilaterale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting die de Bondsrepubliek Duitsland met onder meer de Franse Republiek en de Republiek Oostenrijk heeft gesloten, niet als onbeperkt belastingplichtigen worden behandeld. Bijgevolg komen zij niet in aanmerking voor de betrokken pensioenspaartoelage en zijn zij het slachtoffer van een indirecte discriminatie op grond van de nationaliteit. De Commissie beklemtoont in dit verband dat de grensarbeiders niet met succes kunnen verzoeken om overeenkomstig § 1, lid 3, EStG als onbeperkt belastingplichtigen voor de inkomstenbelasting te worden behandeld, aangezien bij bovengenoemde overeenkomsten het heffen van belasting over hun in Duitsland verkregen inkomsten uitsluitend aan een andere lidstaat is toegewezen.

20 Met betrekking tot het argument van de Bondsrepubliek Duitsland dat de betrokken toelage niet als een sociaal voordeel kan worden aangemerkt omdat er geen verplichting bestaat om een pensioenspaarovereenkomst af te sluiten, verklaart de Commissie dat de classificatie van de toelage als sociaal voordeel niet afhangt van het antwoord op de vraag of deze deel uitmaakt van een verplichte dan wel van een facultatieve regeling. Zij voegt eraan toe dat ook een facultatieve regeling kan bijdragen tot de aanvulling van een verplichte verzekering, hetgeen in casu juist het geval is.

21 De Commissie verklaart dat de overwegingen waarop het discriminatieverwijt berust, relevant zijn ongeacht of de toelage als „sociaal" dan wel als „fiscaal" voordeel wordt aangemerkt, daar in beide gevallen beslissend is dat de situatie van de Duitse werknemers, net als die van de grensarbeiders, wordt gekenmerkt door het feit dat zij bij het wettelijke pensioenstelsel zijn aangesloten, en door de daarmee gepaard gaande evolutie van de pensioenen. Zij wijst erop dat de ratio van het arrest Schumacker (arrest van 14 februari 1995, C-279/93, Jurispr. blz. I-225) de gelijkstelling van grensarbeiders met ingezetenen en niet het onderscheid tussen die twee groepen is. Aangezien die werknemers op grond van verordening (EEG) nr. 1408/71 van de Raad van 14 juni 1971 betreffende de toepassing van de socialezekerheidsregelingen op loontrekkenden en hun gezinnen, die zich binnen de Gemeenschap verplaatsen (PB L 149, blz. 2) verplicht zijn aangesloten bij het Duitse wettelijke pensioenstelsel, moet dit stelsel als aanknopingsfactor worden genomen en niet het fiscale statuut van de betrokkenen.

22 Onder verwijzing naar het arrest van 11 augustus 1995, Wielockx (C-80/94, Jurispr. blz. I-2493), en met name naar artikel 21, lid 1, van de modelovereenkomst van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) inzake dubbele heffing van inkomsten- en vermogensbelasting (rapport van het comité Fiscale zaken van de OESO, 1977), stelt de Commissie dat het argument dat de Bondsrepubliek Duitsland aan de fiscale samenhang ontleent, niet ter zake dienend is. Een lidstaat kan een dergelijk argument niet op goede gronden aanvoeren wanneer hijzelf een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten volgens welke hij weliswaar belasting kan heffen over de pensioenen die op zijn grondgebied wonende personen in het buitenland ontvangen, maar niet over de pensioenen die door zijn eigen instellingen worden uitgekeerd aan personen die in het buitenland wonen.

23 Verder stelt de Commissie dat de toelage die overeenkomstig § 85 EStG voor kinderen wordt toegekend, eveneens een sociaal voordeel is dat zonder discriminatie moet worden toegekend, zodat artikel 39, lid 2, EG en artikel 7, lid 2, van verordening

nr. 1612/68 ook worden geschonden doordat dit voordeel afhankelijk is gesteld van de voorwaarde dat de belastingplichtige onbeperkt aan de belasting is onderworpen.

24 Ten slotte stelt de Commissie onder verwijzing naar vaste rechtspraak, en met name naar de arresten van 30 september 1975, Cristini (32/75, Jurispr. blz. 1085); 26 februari 1992, Bernini (C-3/90, Jurispr. blz. I-1071), en 8 juni 1999, Meeusen (C-337/97, Jurispr. blz. I-3289), dat ook de afgeleide pensioenspaartoelage die overeenkomstig § 79 EStG aan de echtgenoot van een rechthebbende wordt toegekend, in strijd is met artikel 39, lid 2, EG en artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68. De voor de echtgenoot geldende voorwaarde van wonen op het nationale grondgebied is immers een verkapte beperking op grond van de nationaliteit, aangezien de gezinsleden van de grensarbeider, die meestal geen burger is van de staat waar hij zijn beroepsactiviteit uitoefent, doorgaans hun domicilie hebben in de staat waar de werknemer woont.

25 De Bondsrepubliek Duitsland stelt dat de in § 79 EStG gestelde voorwaarde van onbeperkte belastingplichtigheid in Duitsland geen inbreuk maakt op artikel 39 EG en artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68.

26 Volgens deze lidstaat is de pensioenspaartoelage geen sociaal voordeel in de zin van artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68, maar een fiscaal voordeel.

27 De toekenning van de betrokken toelage is immers niet verbonden met de objectieve hoedanigheid van werknemer. Uit § 10a, lid 1, EStG, waarnaar § 79 EStG verwijst, blijkt namelijk, ten eerste, dat het recht op de toelage niet uitsluitend afhangt van het feit dat de betrokkene werknemer in de zin van het gemeenschapsrecht is, ten tweede, dat dit voordeel ook geldt voor zelfstandigen, en ten derde, dat een niet te verwaarlozen groep van werknemers verplicht is om aan te sluiten bij een specifiek voor hun beroep geldend

stelsel van sociale voorzieningen, bijvoorbeeld de artsen, en daardoor niet aanmerking komt voor de aftrek als buitengewone lasten waarin artikel § 10a EStG voorziet.

28 De toekenning van de toelage is ook niet afhankelijk van het wonen op het nationale grondgebied. De in § 10a EStG bedoelde aansluiting bij de verplichte verzekering is verbonden met de plaats van tewerkstelling en niet met de woonplaats, zoals blijkt uit artikel 13, lid 2, sub a, van verordening nr. 1408/71.

29 Anders dan bij de wettelijke socialezekerheidsstelsels, die worden gekenmerkt door de verplichting om bijdragen te betalen, is de noodzakelijke voorwaarde om in aanmerking te komen voor de betrokken toelage het vrijwillige sluiten van een pensioenspaarovereenkomst met een particuliere verstrekkingplichtige.

30 De Bondsrepubliek Duitsland voegt daaraan toe dat, anders dan de Commissie stelt, de motieven van de wetgever niet tot een dwingende conclusie met de betrekking tot de juridische kwalificatie van de vastgestelde maatregel kunnen leiden. Hoewel de Duitse wetgever door zich sociale overwegingen heeft laten leiden, heeft hij duidelijk een fiscale weg gekozen om het opbouwen van een aanvullend particulier pensioen aan te moedigen.

31 Volgens de Bondsrepubliek Duitsland is de pensioenspaartoelage een fiscaal voordeel in de zin van artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68. Enerzijds verwijst § 79 EStG voor het recht op deze toelage naar § 10a, lid 1, EStG en anderzijds is het ontvangen van de toelage afhankelijk van de mogelijkheid om de in § 10a EStG bedoelde buitengewone lasten af te trekken. Deze laatste paragraaf is de centrale bepaling van dit klassieke mechanisme van het fiscale recht. De nauwe band tussen de aftrek van buitengewone lasten en de pensioenspaartoelage vloeit niet alleen voort uit de verwijzingen in de wet, maar ook uit het feit dat deze toelage een voorschot op de belastingvermindering vormt.

32 De Bondsrepubliek Duitsland stelt onder verwijzing naar het reeds aangehaalde arrest Schumacker, dat er geen sprake is van een door het gemeenschapsrecht verboden verschil in behandeling aangezien de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen ter zake van directe belastingen in de regel niet vergelijkbaar zijn. De inkomsten die een niet-ingezetene op het grondgebied van een staat verwerft, zijn immers meestal slechts een deel van diens totale inkomsten, die zijn gecentraliseerd op de plaats waar deze woont, en de persoonlijke draagkracht van de niet-ingezetene kan het gemakkelijkst worden beoordeeld op de plaats waar deze het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft, en die plaats is doorgaans diens gebruikelijke woonplaats.

33 Volgens de Bondsrepubliek Duitsland staat het dan ook in beginsel aan de woonstaat en niet aan de staat van tewerkstelling om rekening te houden met de persoonlijke situatie van de niet-ingezeten werknemer. Zij verklaart in dit verband onder verwijzing naar het arrest van 14 september 1999, Gschwind (C-391/97, Jurispr. blz. I-5451), dat wanneer een grensarbeider meer dan 90 % van zijn inkomsten in Duitsland verkrijgt, hij krachtens § 1, lid 3, EStG kan verzoeken om in Duitsland op dezelfde wijze te worden behandeld als iemand die in deze staat onbeperkt belastingplichtig is, en hij bijgevolg het recht heeft om buitengewone lasten af te trekken. Wanneer de Bondsrepubliek Duitsland niet bevoegd is om belasting te heffen, is zij niet verplicht om aan grensarbeiders, wier inkomsten uitsluitend in de woonstaat worden belast, een fiscaal voordeel ter aanmoediging van het opbouwen van een aanvullend pensioen toe te kennen.

34 De Bondsrepubliek Duitsland stelt eveneens dat de litigieuze nationale bepalingen geen verboden discriminatie bevatten, zelfs niet volgens de criteria die het Hof ter zake van de toekenning van sociale voordelen heeft geformuleerd. De Duitse wetgever heeft immers een aanmoediging voor individueel pensioensparen willen toekennen aan personen die een voldoende nauwe band hebben met de Duitse samenleving in de zin van het arrest van 18 juli 2007, Geven (C-213/05, Jurispr. blz. I-6347, punt 28), zonder het betrokken voordeel strikt afhankelijk te stellen van de voorwaarde van wonen op het nationale grondgebied. Volgens de Bondsrepubliek Duitsland hebben grensarbeiders, wier situatie wordt geregeld door de bilaterale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting, geen dergelijke band met de Duitse samenleving en zijn zij integendeel juridisch volledig geïntegreerd in hun woonstaat.

35 Verder betwist de Bondsrepubliek Duitsland ook dat de aan de echtgenoten toegekende toelage een verboden ongelijke behandeling oplevert. De niet in Duitsland wonende echtgenoot kan immers ook verzoeken om als een in Duitsland onbeperkt belastingplichtige te worden behandeld, indien de echtgenoten 90 % van hun gezamenlijke inkomsten in deze staat verkrijgen of hun in het buitenland verkregen inkomsten niet meer van 12 272 EUR bedragen.

36 Ten slotte voert de Bondsrepubliek Duitsland subsidiair als rechtvaardigingsgrond de samenhang van het belastingstelsel aan. De op grond van § 79 EStG verleende pensioenspaartoelage en de mogelijkheid om op grond van § 10a EStG buitengewone lasten af te trekken worden immers gecompenseerd door de omstandigheid dat overeenkomstig § 22, punt 5, EStG belasting zal worden geheven over de uitkeringen die later op grond van de pensioenspaarovereenkomst zullen worden betaald.

Beoordeling door het Hof

37 Allereerst dient erop te worden gewezen dat de onderhavige grief alleen betrekking heeft op de situatie van grensarbeiders wier inkomsten uitsluitend in hun woonstaat belastbaar zijn op grond van een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting die de Bondsrepubliek Duitsland met andere lidstaten heeft gesloten. Vervolgens dient te worden beklemtoond dat de Commissie het Hof verzoekt om vaststelling van een niet-nakoming met betrekking tot de toekenning door de Duitse Staat van de pensioenspaartoelage waarin § 79 EStG voorziet, en niet met betrekking tot de mogelijkheid om de pensioenspaarbijdragen fiscaal af te trekken op grond van § 10a, lid 1, EStG. Ten slotte dient eraan te worden herinnerd dat de onderhavige grief van de Commissie niet alleen ziet op de toekenning van de litigieuze toelage aan de werknemer, maar ook op de aanvullende toelage voor kinderen en op de afgeleide toelage die aan de echtgenoot wordt toegekend.

38 Allereerst zijn de Commissie en de Bondsrepubliek Duitsland het er niet over eens of de toekenning van de pensioenspaartoelage aan de werknemer als een sociaal dan wel als

een fiscaal voordeel in de zin van artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68 moet worden aangemerkt.

39 Volgens vaste rechtspraak omvat het begrip sociaal voordeel alle voordelen die, al dan niet verbonden met een arbeidsovereenkomst, algemeen aan de nationale werknemers worden toegekend op grond van, voornamelijk, hun objectieve hoedanigheid van werknemer of het enkele feit dat zij hun gewone verblijfplaats op het nationale grondgebied hebben, en waarvan de uitbreiding tot werknemers die staatsburger van een andere lidstaat zijn, derhalve de mobiliteit binnen de Gemeenschap lijkt te kunnen bevorderen (arresten van 12 mei 1998, Martínez Sala, C-85/96, Jurispr. blz. I-2691, punt 25, en 11 september 2007, Hendrix, C-287/05, Jurispr. blz. I-6909, punt 48). In dit verband zij erop gewezen dat het Hof reeds heeft geoordeeld dat het begrip „sociaal voordeel" in de zin van artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68 het volgens de wetgeving van een lidstaat toegekende gewaarborgd inkomen voor bejaarden omvat (zie arresten van 12 juli 1984, Castelli, 261/83, Jurispr. blz. 3199, punt 11, en 6 juni 1985, Frascogna, 157/84, Jurispr. blz. 1739, punt 22).

40 Om de pensioenspaartoelage als een sociaal dan wel als een fiscaal voordeel te kunnen aanmerken moet worden nagegaan met welk doel en onder welke voorwaarden zij wordt toegekend, zoals de advocaat-generaal in punt 40 van zijn conclusie heeft verklaard.

41 Uit de stukken blijkt dat sociale overwegingen aan de oorsprong liggen van de pensioenspaartoelage. Deze toelage is immers ingevoerd om de toekomstige verlaging van het niveau van het wettelijke pensioen te compenseren en is een financiële steun om de belanghebbenden ertoe aan te moedigen, tijdens hun beroepsleven een aanvullend pensioen op te bouwen.

42 Volgens § 10a EStG, waarnaar § 79 EStG verwijst, wordt de toelage vooral toegekend aan de loontrekkenden die bij de wettelijke pensioenverzekering zijn aangesloten, want dezen zijn de eersten die door de daling van het niveau van het wettelijke pensioen zullen worden getroffen. Verder zij erop gewezen dat de toekenning van de toelage niet afhankelijk is van de inkomsten van de begunstigde, en dat het bedrag van de toelage zowel afhangt van de op grond van de pensioenspaarovereenkomst betaalde bijdragen

als van het aantal kinderen waarvoor de begunstigde kinderbijslag ontvangt. Bovendien ontstaat het recht op de toelage bij het verstrijken van het kalenderjaar waarin de bijdragen zijn betaald.

43 De toekenning van de pensioenspaartoelage is dus een sociaal voordeel dat algemeen aan de werknemers wordt toegekend wegens hun objectieve hoedanigheid van werknemer.

44 Geen enkel van de door de Bondsrepubliek Duitsland aangevoerde argumenten kan deze vaststelling op losse schroeven zetten.

45 De niet-betwiste omstandigheid dat volgens § 10a EStG ook andere personen, die niet de hoedanigheid van werknemer in de zin van het gemeenschapsrecht hebben, voor de toelage in aanmerking komen, kan deze toelage de hoedanigheid van sociaal voordeel niet ontnemen, want zoals uit punt 39 van het onderhavige arrest blijkt, vereist het begrip sociaal voordeel geen band met een arbeidsovereenkomst.

46 Dat andere categorieën van personen voor de toelage in aanmerking komen, ofschoon zij geen werknemers zijn, wijst erop dat het jegens de werknemers nagestreefde sociale doel is uitgebreid tot andere categorieën van personen, die zich ten aanzien van de wettelijke pensioenregeling in een vergelijkbare situatie bevinden.

47 De door de Bondsrepubliek Duitsland aangevoerde omstandigheid dat het sluiten van een pensioenspaarovereenkomst met een particuliere verstrekkingplichtige en de betaling dat de desbetreffende bijdragen naar de aard ervan vrijwillig gebeuren, kan de kwalificatie van de litigieuze toelage als sociaal voordeel niet op losse schroeven zetten, aangezien voor deze kwalificatie niet is vereist dat het voordeel wordt toegekend op grond van een verplichte regeling.

48 Het betoog van de Bondsrepubliek Duitsland dat de pensioenspaartoelage een fiscaal voordeel is omdat zij een voorschot vormt op de uit de toepassing van § 10a EStG voortvloeiende belastingbesparing, kan niet worden aanvaard.

49 De onderhavige grief heeft immers niet betrekking op de door § 10a EStG geboden mogelijkheid om de pensioenspaarbijdragen samen met de toelage als buitengewone lasten af te trekken, maar ziet op de in § 79 EStG bedoelde pensioenspaartoelage, een bedrag dat door de Duitse Staat ongeacht de mogelijkheid van aftrek wordt uitbetaald. Die toelage is een minimale steun ter aanmoediging van het opbouwen van een aanvullend pensioen ongeacht de inkomsten van de begunstigde en wordt opgenomen in het pensioenspaarkapitaal.

50 De mogelijkheid om de aan het pensioenspaarfonds betaalde bijdragen af te trekken is een afzonderlijk voordeel en biedt onder omstandigheden de mogelijkheid een extra besparing te verrichten ten belope van het verschil tussen het bedrag van de toelage en de besparing die voortvloeit uit de aftrek op grond van § 10a EStG. Deze mogelijkheid van aftrek van de bijdragen op grond van § 10a EStG kan dus niet afdoen aan de sociale aard van de pensioenspaartoelage.

51 Thans dient te worden uitgemaakt of de omstandigheid dat de toekenning van de pensioenspaartoelage als sociaal voordeel in de zin van artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68 afhankelijk is gesteld van de voorwaarde dat de werknemer in Duitsland onbeperkt belastingplichtig is, een discriminatie in de zin van het gemeenschapsrecht oplevert.

52 In dit verband dient eraan te worden herinnerd dat volgens artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68 een werknemer die staatsburger is van een lidstaat, op het grondgebied van de andere lidstaten dezelfde sociale en fiscale voordelen geniet als de nationale werknemers. Volgens vaste rechtspraak kunnen grensarbeiders zich op de

bepalingen van artikel 7 beroepen op dezelfde voet als iedere andere werknemer waarop die bepaling betrekking heeft (arrest Geven, reeds aangehaald, punt 15).

53 Volgens vaste rechtspraak van het Hof verbiedt de zowel in artikel 39 EG als in artikel 7 van verordening nr. 1612/68 geformuleerde regel van gelijke behandeling niet alleen de zichtbare discriminaties op grond van de nationaliteit, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie die door toepassing van andere onderscheidingscriteria in feite tot hetzelfde resultaat leiden (zie met name arresten van 27 november 1997, Meints, C-57/96, Jurispr. blz. I-6689, punt 44, en 24 september 1998, Commissie/Frankrijk, C-35/97, Jurispr. blz. I-5325, punt 37).

54 Tenzij een bepaling van nationaal recht objectief gerechtvaardigd is en evenredig is aan het nagestreefde doel, moet zij als indirect discriminerend worden beschouwd wanneer zij naar de aard ervan migrerende werknemers meer treft dan nationale werknemers en dus meer in het bijzonder eerstgenoemden dreigt te benadelen (zie de reeds aangehaalde arresten Meints, punt 45, en Commissie/Frankrijk, punt 38).

55 Vaststaat in het onderhavige geval dat volgens § 79 EStG de toekenning van de pensioenspaartoelage afhankelijk is gesteld van de voorwaarde dat de begunstigde in Duitsland onbeperkt belastingplichtig is. Onbeperkt belastingplichtig in Duitsland zijn volgens § 1, lid 1, EStG alle natuurlijke personen die hun woonplaats of gewone verblijfplaats op het nationale grondgebied hebben of die, volgens lid 3 van § 1, een verzoek daartoe hebben ingediend en voldoen aan de strikte voorwaarden die in dat lid worden gesteld.

56 In casu ziet de onderhavige grief echter op grensarbeiders wier inkomsten krachtens door de Bondsrepubliek Duitsland gesloten bilaterale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting uitsluitend in hun woonstaat aan belasting onderworpen zijn. Die werknemers kunnen dus niet op grond van § 1, lid 3, EStG worden gelijkgesteld met

onbeperkt belastingplichtigen, wat de verwerende staat overigens erkent. In die omstandigheden komt de voorwaarde van onbeperkte belastingplichtigheid in Duitsland neer op een woonplaatsvoorwaarde.

57 De betrokken grensarbeiders, die per definitie hun woonplaats in een andere lidstaat hebben, zijn dus uitgesloten van de pensioenspaartoelage.

58 Opgemerkt zij overigens dat deze grensarbeiders meestal niet de Duitse nationaliteit hebben, zodat werknemers met de Duitse nationaliteit gemakkelijker aan de voorwaarde van onbeperkte belastingplichtigheid in Duitsland voldoen dan de betrokken grensarbeiders, wat de Bondsrepubliek Duitsland overigens niet betwist.

59 Het afhankelijk stellen van de toekenning van de pensioenspaartoelage van een voorwaarde die neerkomt op een woonplaatsvoorwaarde, is dus in strijd met artikel 39 EG en artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68.

60 Deze vaststelling wordt niet op losse schroeven gezet door het argument dat de Bondsrepubliek Duitsland aan het reeds aangehaalde arrest Geven ontleent, namelijk dat het ontbreken van een voldoende nauwe band met de Duitse samenleving de weigering van een sociaal voordeel kan rechtvaardigen. Uit de §§ 10a, lid 1, en 79 EStG blijkt immers dat de werknemer, om in aanmerking te komen voor de pensioenspaartoelage, met name aangesloten moet zijn bij het wettelijke pensioenstelsel van de Duitse sociale zekerheid. Deze verplichte aansluiting bij de Duitse sociale zekerheid, die waarborgt dat de werknemers sociale bijdragen betalen ten behoeve van dit stelsel, vormt voor de grensarbeiders een voldoende nauwe band met de Duitse samenleving om in aanmerking te komen voor het betrokken sociale voordeel.

61 Om het ontbreken van discriminatie aan te tonen kan de verwerende lidstaat zich overigens niet met succes beroepen op de mogelijkheid voor de grensarbeiders om in de lidstaat van hun woonstaat vergelijkbare of zelf gunstigere toelagen te krijgen. De betrokken pensioenspaartoelage is immers geen voordeel in de vorm van een fiscale aftrek die is verbonden met het heffen van inkomstenbelasting in Duitsland, maar een minimale financiële steun die de Duitse Staat toekent om de werknemers ertoe aan te moedigen een particulier aanvullend pensioen op te bouwen om de daling van het niveau van het wettelijke pensioen te compenseren. Dat de grensarbeiders in hun woonstaat eventueel in aanmerking komen voor belastingverminderingen, heft de discriminatie die zij ter zake van de toekenning van de pensioenspaartoelage ondervinden, niet op.

62 De Bondsrepubliek Duitsland stelt subsidiair dat de ongelijke behandeling wordt gerechtvaardigd door de samenhang van het belastingstelsel.

63 Dienaangaande behoeft er slechts op te worden gewezen dat, zelfs al zou een dergelijke discriminatie bij de toekenning van een sociaal voordeel kunnen worden gerechtvaardigd door redenen van fiscale samenhang, deze rechtvaardiging in het onderhavige geval niet kan worden aanvaard omdat de fiscale samenhang is verzekerd door de bilaterale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting die de Bondsrepubliek Duitsland met andere lidstaten heeft gesloten (zie, mutatis mutandis, arrest Wielockx, reeds aangehaald, punt 25).

64 Wat in de tweede plaats de toekenning van de aanvullende toelage voor kinderen overeenkomstig § 85 EStG betreft, dient om dezelfde redenen te worden geoordeeld dat het afhankelijk stellen van de toekenning van een dergelijke aanvullende toelage van de onbeperkte belastingplichtigheid in Duitsland in strijd is met artikel 39, lid 2, EG en artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68.

65 Wat in de derde plaats de toekenning van de afgeleide pensioenspaartoelage aan de echtgenoot van de begunstigde overeenkomstig § 79 EStG betreft, dient eraan te worden herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof de echtgenoot van een werknemer die binnen de werkingssfeer van verordening nr. 1612/68 valt, indirect het bij artikel 7, lid 2, van deze verordening aan de migrerende werknemer toegekende

recht op gelijke behandeling geniet, en bijgevolg aanspraak kan maken op de afgeleide pensioenspaartoelage indien deze voor die migrerende werknemer een sociaal voordeel vormt (zie in die zin arrest van 18 juli 2007, Hartmann, C-212/05, Jurispr. blz. I-6303, punt 25).

66 Dit is in casu het geval. Een uitkering zoals de afgeleide pensioenspaartoelage, die financiële ondersteuning biedt voor het opbouwen van een aanvullend pensioen voor de echtgenoot van de werknemer, draagt bij tot de verbetering van de situatie van gehuwden wat hun toekomstig ouderdomspensioen betreft, en komt ten goede aan de werknemer daar zij het ouderdomsrisico binnen zijn gezin helpt dekken. Een dergelijke toelage vormt voor de betrokken grensarbeiders dus een sociaal voordeel in de zin van artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68.

67 Uit de §§ 79 en 26, lid 1, EStG in hun onderlinge samenhang gelezen volgt dat ook de echtgenoot van de werknemer in Duitsland onbeperkt belastingplichtig moet zijn om in aanmerking te komen voor de afgeleide toelage. Aangezien in het onderhavige geval de voorwaarde van onbeperkte belastingplichtigheid in Duitsland als gevolg van § 1 EStG neerkomt op een woonplaatsvoorwaarde, benadeelt zij vooral de grensarbeiders, die per definitie hun woonplaats in een andere lidstaat hebben, waar in de regel ook hun gezinsleden wonen (arrest Meeusen, reeds aangehaald, punt 24).

68 Hieruit volgt dat § 79 EStG, door de toekenning van de pensioenspaartoelage voor de echtgenoten afhankelijk te stellen van de voorwaarde dat deze onbeperkt belastingplichtig zijn in Duitsland, een door artikel 39 EG en artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68 verboden indirecte discriminatie op grond van de nationaliteit vormt.

69 Mitsdien is de eerste grief gegrond en is de Bondsrepubliek Duitsland de krachtens artikel 39 EG en artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68 op haar rustende verplichtingen niet nagekomen door de bepalingen van de §§ 79 tot en met 99 EStG betreffende aanvullend ouderdomspensioen vast te stellen en te handhaven voor zover

op grond van die bepalingen aan grensarbeiders en hun echtgenoten de pensioenspaartoelage wordt geweigerd wanneer deze niet onbeperkt belastingplichtig zijn in die lidstaat.

De tweede grief

Argumenten van partijen

70 De Commissie betoogt dat § 92a EStG, door het gebruik binnen bepaalde perken van het gesubsidieerde kapitaal voor de aankoop of de bouw van een voor eigen woondoeleinden dienende woning afhankelijk te stellen van de voorwaarde dat het onroerend goed op het nationale grondgebied is gelegen, de grensarbeiders de mogelijkheid ontneemt om het gespaarde kapitaal te gebruiken voor de aankoop of de bouw een van dergelijke in een grensgebied buiten de Bondsrepubliek Duitsland gelegen woning. Een dergelijke ongunstige behandeling van grensarbeiders vormt een door artikel 39, lid 2, EG en artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68 verboden indirecte discriminatie op grond van de nationaliteit. De Commissie verklaart dat met betrekking tot het verbod van discriminatie op het gebied van het vrije verkeer van werknemers geen enkel voorbehoud voor de-minimisgevallen is gemaakt.

71 Zij komt op tegen het argument van de Bondsrepubliek Duitsland dat de litigieuze bepalingen niet discriminerend zijn voor de buitenlandse werknemers daar de maatregel voor migrerende werknemers dezelfde gevolgen heeft als voor Duitse werknemers. Het feit alleen dat de grensarbeiders een aanzienlijke groep van personen vormen die meestal hun woonplaats niet overbrengen naar Duitsland waar zij werken, toont immers aan dat zij geneigd zijn om een woning te verwerven in hun woonstaat, anders dan het geval is met de Duitse werknemers, die slechts uitzonderlijk geneigd zijn een woning te verwerven in een ander land. De Commissie stelt onder verwijzing naar zowel de concrete gegevens betreffende de grensarbeiderstromen als de rechtspraak,

inzonderheid het arrest van 21 februari 2006, Ritter-Coulais (C-152/03, Jurispr. blz. I-1711, punt 36), dat doorgaans niet-ingezeten werknemers vaker eigenaar van een buiten het Duitse grondgebied gelegen woning zijn dan ingezeten werknemers.

72 Volgens de Bondsrepubliek Duitsland bevat de regeling inzake het gebruik van het gesubsidieerde kapitaal voor de aankoop van een in Duitsland gelegen woning geen indirecte discriminatie op grond van de nationaliteit. Zowel de Duitse als de buitenlandse werknemers die hun woonplaats buiten het grondgebied van de Bondsrepubliek Duitsland hebben, mogen de pensioenspaartoelage niet gebruiken voor de aankoop of de bouw van een niet in deze lidstaat gelegen woning.

73 De Bondsrepubliek Duitsland betoogt dat § 92a EStG het vrije verkeer van werknemers niet beperkt omdat die bepaling geen enkele invloed heeft op de keuze van de arbeidsplaats. Er anders over oordelen zou betekenen dat alle voordelen die uitsluitend in de staat van tewerkstelling en niet de woonstaat worden toegekend, potentiële beperkingen van het vrije verkeer van werknemers opleveren.

74 Subsidiair stelt de Bondsrepubliek Duitsland dat in elk geval zowel een ongelijke behandeling als een beperking van het vrije verkeer van werknemers worden gerechtvaardigd door dwingende reden van algemeen belang zoals de bevordering van de bouw van woningen, het waarborgen van een woningbestand en de bescherming van het nationale socialezekerheidsstelsel.

Beoordeling door het Hof

75 Om te beginnen zij erop gewezen dat de Commissie ter terechtzitting heeft verklaard dat de onderhavige grief niet alleen ziet op de grensarbeiders wier inkomsten

uitsluitend in de woonstaat worden belast, maar betrekking heeft op alle grensarbeiders.

76 In het kader van deze grief dient te worden onderzocht of, zoals de Commissie stelt, § 92a EStG, door het gebruik van het gesubsidieerde kapitaal voor de aankoop of de bouw van een voor eigen woondoeleinden dienende woning afhankelijk te stellen van de voorwaarde dat het onroerend goed op het Duitse grondgebied is gelegen, de mogelijkheid om gebruik te maken van een sociaal voordeel beperkt en een door artikel 39 EG en artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68 verboden indirecte discriminatie vormt.

77 Volgens § 92a EStG mag de ontvanger van de toelage maximaal 50 000 EUR van het door middel van een pensioenspaarovereenkomst opgebouwde en gesubsidieerde kapitaal gebruiken voor de aankoop of de bouw van een voor eigen woondoeleinden dienende woning die op het nationale grondgebied is gelegen.

78 Vaststaat dus dat het betrokken gesubsidieerde kapitaal niet mag worden gebruikt voor de aankoop of de bouw van een in een grensgebied buiten het Duitse grondgebied gelegen woning.

79 Ofschoon inderdaad de Duitse werknemers noch de grensarbeiders dat kapitaal mogen gebruiken voor de aankoop of de bouw van een buiten het Duitse grondgebied gelegen woning en § 92a EStG niet rechtstreeks doelt op de niet-ingezetenen, zoals de Bondsrepubliek Duitsland stelt, zijn deze laatsten wel vaker geïnteresseerd in de aankoop van een buiten het Duitse grondgebied gelegen woning dan de ingezetenen (zie in die zin arrest Ritter-Coulais, reeds aangehaald, punt 36).

80 Bijgevolg behandelt § 92a EStG de grensarbeiders minder gunstig dan de in Duitsland wonende werknemers en vormt hij dus een indirecte discriminatie op grond van de nationaliteit.

81 Onderzocht dient te worden of de minder gunstige behandeling van de grensarbeiders wordt gerechtvaardigd door het doel, een passend aanbod van woningen te waarborgen en het Duitse socialezekerheidsstelsel te beschermen, zoals de Bondsrepubliek Duitsland aanvoert.

82 Met betrekking tot het eerste doel, een voldoende aanbod van woningen waarborgen, dient erop te worden gewezen dat, zelfs al zou een dergelijk doel een dwingende reden van algemeen belang vormen, de in § 92a EStG gestelde voorwaarde dat de aan te kopen of te bouwen woning op het Duitse grondgebied moet zijn gelegen, in elk geval verder gaat dan nodig is om dat doel te bereiken, aangezien dat doel evengoed kan worden bereikt indien de grensarbeiders op het grondgebied van een andere lidstaat in plaats van op het Duitse grondgebied blijven wonen (zie in die zin arrest van 17 januari 2008, Commissie/Duitsland, C-152/05, Jurispr. blz. I-39, punten 27 en 28).

83 Verder kan het argument dat verweerster ontleent aan het gevaar voor conflict met het woningbeleid van andere lidstaten niet worden aanvaard, aangezien dat gevaar in casu niet is aangetoond. De Bondsrepubliek Duitsland stelt immers slechts in algemene bewoordingen dat een uitbreiding van de mogelijkheid om het door pensioensparen opgebouwde kapitaal te gebruiken voor de aankoop of de bouw van een woning op het grondgebied van een andere lidstaat het woningbeleid van deze laatste dreigt te verstoren.

84 Met betrekking tot het tweede doel, de bescherming van het nationale socialezekerheidsstelsel, blijkt uit het arrest van 11 januari 2007, ITC (C-208/05, Jurispr. blz. I-181, punt 43), dat het risico van ernstige aantasting van het financiële evenwicht van een socialezekerheidsstelsel een dwingende reden van algemeen belang kan vormen. In het onderhavige geval is echter niet aangetoond dat een dergelijk risico aanwezig is. De Bondsrepubliek Duitsland heeft immers alleen aangegeven dat wanneer de begunstigden eigenaar zijn van een woning, zij tijdens hun pensioen geen huur zullen moeten betalen en geen beroep zullen moeten doen op socialezekerheidsuitkeringen. Bovendien wordt dit doel evengoed bereikt wanneer het door pensioensparen opgebouwde kapitaal mag worden gebruikt voor het verwerven van een woning die niet op het Duitse grondgebied is gelegen.

85 Mitsdien is de onderhavige grief gegrond en is de Bondsrepubliek Duitsland de krachtens artikel 39 EG en artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68 op haar rustende verplichtingen niet nagekomen door de grensarbeiders het recht te ontzeggen het gesubsidieerde kapitaal te gebruiken voor de aankoop of de bouw van een niet in Duitsland gelegen voor eigen woondoeleinden dienende woning.

De derde grief

Argumenten van partijen

86 Volgens de Commissie is de uit de toepassing in onderling verband van de §§ 93 tot en met 95 EStG voortvloeiende verplichting om de pensioenspaartoelage terug te betalen ingeval de onbeperkte belastingplichtigheid eindigt, in strijd met artikel 39 EG, artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68 en de artikelen 12 EG en 18 EG.

87 Wat allereerst het vrije verkeer van werknemers betreft, vormt de betrokken regeling immers een indirecte discriminatie voor zover zij geldt voor alle grensarbeiders en voor de andere migrerende arbeiders ofschoon juist deze twee categorieën van werknemers, anders dan de Duitse werknemers, meestal en met name wanneer zij hun betrekking opgeven om in een andere lidstaat te gaan werken, het risico lopen in Duitsland niet meer onbeperkt belastingplichtig te zijn. Bovendien is de betrokken regeling van dien aard dat zij van meet af aan de waarde van de toelage voor de migrerende werknemers vermindert, daar deze laatsten geneigd kunnen zijn de toelage niet eens aan te vragen om te voorkomen dat zij deze later moeten terugbetalen.

88 Verder stelt de Commissie dat de betrokken bepalingen het vrije verkeer van werknemers belemmeren. Onder verwijzing ter vergelijking naar het arrest van 11 maart 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Jurispr. blz. I-2409), stelt zij dat werknemers die in Duitsland werken maar niet deze lidstaat wonen, zich in een minder gunstige situatie bevinden dan werknemers die in Duitsland blijven wonen, aangezien

de Bondsrepubliek Duitsland eerstgenoemde werknemers bepaalde activa ontneemt wanneer deze verkiezen, in het buitenland te wonen.

89 Het verschil tussen deze twee situaties, dat hierin bestaat dat personen die Duitsland verlaten de pensioenspaartoelage moeten terugbetalen op het moment dat zij in deze staat niet meer onbeperkt belastingplichtig zijn, terwijl degenen die op het Duitse grondgebied blijven wonen later over de uitbetaalde uitkeringen worden belast, doet niets af aan dit oordeel van de Commissie, daar dit verschil zich pas tientallen jaren later doet gevoelen en geen enkele invloed heeft op de afschrikkende werking van de verplichting tot terugbetaling.

90 De Commissie voegt daaraan toe dat ook al kunnen de terugbetalingsmodaliteiten de scherpe kanten van de betrokken regeling afnemen, zij niets afdoen aan het beginsel dat de toelage moet worden terugbetaald.

91 Bovendien is de Commissie van mening dat de omstandigheid dat de Bondsrepubliek Duitsland niet bevoegd is om belasting te heffen over de bedragen die in de toekomst zullen worden uitgekeerd aan de personen die het nationale grondgebied hebben verlaten, niet als een aan de samenhang van het belastingstelsel ontleende rechtvaardiging kan worden aangevoerd, aangezien die samenhang reeds is gewaarborgd door de bilaterale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting.

92 Wat ten tweede artikel 12 EG betreft, is de Commissie van mening dat de verplichting tot terugbetaling een door dit artikel verboden verkapte discriminatie vormt doordat zij vooral buitenlanders treft. Dit oordeel berust op de vaststelling dat aan het einde van hun werkzaamheid in Duitsland vooral buitenlandse werknemers geneigd zullen zijn om deze lidstaat te verlaten, doorgaans om terug te keren naar hun staat van herkomst, terwijl het niet vaak voorkomt dat Duitse werknemers beslissen, hun pensioen in het buitenland te genieten. Verder wordt ook inbreuk gemaakt op artikel 18 EG. De verplichting tot terugbetaling ontneemt de burgers van de Europese Unie, ongeacht

hun nationaliteit, en met inbegrip van de Duitse staatsburgers, de lust om hun woonplaats naar een andere lidstaat over te brengen.

93 De Bondsrepubliek Duitsland stelt dat § 95 EStG geen inbreuk maakt op het beginsel van het vrije verkeer van werknemers en evenmin op de artikelen 12 EG en 18 EG.

94 Zij betoogt allereerst dat de verplichting tot terugbetaling ingeval de onbeperkte belastingplichtigheid eindigt, in feite het vrije verkeer van werknemers of burgers niet belemmert, daar zij niet van dien aard dat zij de belanghebbenden ervan afhoudt, in het buitenland te gaan werken of wonen. De ontvanger van de toelage moet immers alleen de in de §§ 79 en volgende EStG bedoelde toelage en de uit de aftrek van de in § 10a EStG bedoelde buitengewone lasten voortvloeiende belastingverminderingen terugbetalen. Anders dan het geval was in de zaken die hebben geleid tot het reeds aangehaalde arrest de Lasteyrie du Saillant en het arrest van 7 september 2006, N (C-470/04, Jurispr. blz. I-7409), wordt geen enkele andere „exitbelasting"geheven.

95 De Bondsrepubliek Duitsland voegt daaraan toe dat volgens § 95, lid 2, EStG op verzoek van de belastingplichtige uitstel van terugbetaling tot aan het begin van de uitbetaling van de op grond van de pensioenspaarovereenkomst verschuldigde uitkeringen kan worden verleend, en de terugbetaling kan gebeuren in termijnen van maximaal 15 % van het op grond van de pensioenspaarovereenkomst uitbetaalde bedrag, zodat de belastingplichtige zonder rechtstreekse financiële last in het buitenland kan gaan werken en wonen. Bovendien vervalt de verplichting tot terugbetaling wanneer de betrokkene opnieuw onbeperkt belastingplichtig wordt in Duitsland. Verweerster leidt uit het reeds aangehaalde arrest N af dat een opschorting van betaling zonder dat het stellen van een waarborg wordt geëist, het beperkende karakter van een aan het verlaten van haar grondgebied verbonden betalingsverplichting kan opheffen.

96 Verder betoogt de Bondsrepubliek Duitsland aan de hand van verschillende voorbeelden dat het verlies van de hoedanigheid van onbeperkt belastingplichtige voor de grensarbeider noch voor de burger financiële nadelen meebrengt die kunnen neerkomen op een verkapte discriminatie. De begunstigden die niet langer onbeperkt

aan de Duitse belasting zijn onderworpen, moeten de ontvangen fiscale aanmoediging weliswaar terugbetalen, maar daartegenover staat dat zij later niet worden belast over de uitkeringen die zij krachtens de pensioenspaarovereenkomst ontvangen op grond van de bijdragen die zij hebben betaald vóór hun onbeperkte belastingplichtigheid eindigde. De verplichting tot terugbetaling wordt dus door ten minste gelijkwaardige financiële voordelen gecompenseerd.

97 Ten slotte stelt de Bondsrepubliek Duitsland subsidiair dat de terugbetalingsverplichting van § 95 EStG ook is gerechtvaardigd om redenen van samenhang van het belastingstelsel.

Beoordeling door het Hof

98 Allereerst dient met betrekking tot het onderdeel van de grief dat betrekking heeft op het discriminerende karakter van de verplichting tot terugbetaling ingeval de onbeperkte belastingplichtigheid eindigt, eraan te worden herinnerd dat volgens de rechtspraak artikel 12 EG, dat een algemeen verbod van discriminatie op grond van nationaliteit bevat, slechts autonoom toepassing kan vinden in situaties waarin het gemeenschapsrecht geldt, maar waarvoor het EG-Verdrag niet in bijzondere discriminatieverboden voorziet (zie met name arresten van 30 mei 1989, Commissie/Griekenland, 305/87, Jurispr. blz. 1461, punten 12 en 13, en 11 oktober 2007, Hollmann, C-443/06, Jurispr. blz. I-8491, punt 28).

99 Op het gebied van het vrije verkeer van werknemers is het non-discriminatiebeginsel echter ten uitvoer gelegd door artikel 39 EG en artikel 7 van verordening nr. 1612/68 (zie in die zin arrest van 17 juli 2008, Raccanelli, C-94/07, Jurispr. blz. I-5939, punt 45).

100 Bijgevolg dient tegen de achtergrond van die twee artikelen de behandeling van werknemers die op het Duitse grondgebied blijven wonen, te worden vergeleken met de behandeling van werknemers die dit grondgebied verlaten.

101 Volgens de toepassing in onderling verband van de §§ 93 tot en met 95 EStG moet de ontvanger van de toelage die zijn woonplaats of gewone verblijfplaats op het nationale grondgebied opgeeft, en dus niet langer onbeperkt belastingplichtig is, de ontvangen pensioenspaartoelagen en in voorkomend geval de uit § 10a EStG voorvloeiende belastingverminderingen wegens aftrek van buitengewone lasten terugbetalen.

102 Opgemerkt zij echter dat in het onderhavige geval de migrerende werknemers, die doorgaans buitenlanders zijn, vaker geneigd zullen zijn het Duitse grondgebied te verlaten om in een andere lidstaat te gaan werken en wonen en dus vaker niet meer onbeperkt belastingplichtig in Duitsland zullen zijn. De buitenlandse werknemers zullen bijgevolg vaker ongunstig worden behandeld dan de Duitse werknemers.

103 Daarbij komt dat de litigieuze bepalingen alleen voor de migrerende werknemers de waarde van de toelage kunnen verminderen. Het valt immers niet uit te sluiten dat migrerende werknemers die willen voorkomen dat zij aan het einde van hun onbeperkte belastingplichtigheid in Duitsland de toelage moeten terugbetalen, van meet af aan afzien van de toelage. In dat geval is elke compensatie van de toekomstige daling van het niveau van het Duitse wettelijke pensioen uitgesloten.

104 Bijgevolg vormen de litigieuze bepalingen een indirecte discriminatie van de migrerende werknemers.

105 Deze vaststelling wordt niet op losse schroeven gezet door de door de Bondsrepubliek Duitsland aangevoerde omstandigheid dat de uitkeringen die later op grond van de pensioenspaarovereenkomst zullen worden betaald, in Duitsland niet worden belast

wanneer de werknemers het Duitse grondgebied verlaten. Deze omstandigheid is immers irrelevant wanneer de bevoegdheid om belasting te heffen over deze uitkeringen aan andere lidstaten is toegekend bij bilaterale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting die Bondsrepubliek Duitsland met deze lidstaten heeft gesloten, wat de Bondsrepubliek Duitsland overigens zelf toegeeft. De omstandigheid dat bij de werknemers die op het Duitse grondgebied blijven wonen, die uitkeringen in voorkomend geval pas tientallen jaren later worden belast, is overigens niet vergelijkbaar met de verplichting tot terugbetaling die op degenen die dit grondgebied verlaten, rust vanaf het ogenblik waarop zij in Duitsland niet langer onbeperkt belastingplichtig zijn.

106 Ten tweede dient met betrekking tot het onderdeel van de grief dat betrekking heeft op het afschrikkende karakter van de verplichting tot terugbetaling ingeval de onbeperkte belastingplichtigheid in Duitsland eindigt, allereerst eraan te worden herinnerd dat volgens vaste rechtspraak artikel 18 EG, dat op algemene wijze bepaalt dat iedere burger van de Unie het recht heeft om vrij op het grondgebied van de lidstaten te reizen en te verblijven, een bijzondere uitdrukking vindt in artikel 39 EG met betrekking tot het vrije verkeer van werknemers (arrest Hendrix, reeds aangehaald, punt 61 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

107 Verder vormen bepalingen die een staatsburger van een lidstaat beletten of ervan weerhouden zijn staat van herkomst te verlaten en zijn gebruik te maken van zijn recht van vrij verkeer, dus belemmeringen van deze vrijheid, zelfs wanneer zij onafhankelijk van de nationaliteit van de betrokken werknemers van toepassing zijn (zie die zin arrest ITC, reeds aangehaald, punt 33, en arrest van 26 oktober 2006, Commissie/Portugal, C-345/05, Jurispr. blz. I-10633, punt 16).

108 Het zou immers onverenigbaar zijn met het beginsel van het vrije verkeer indien een werknemer of een werkzoekende in de lidstaat waarvan hij een staatsburger is, minder gunstig wordt behandeld dan wanneer hij geen gebruik zou hebben gemaakt van de door het Verdrag verleende rechten inzake vrij verkeer (arrest ITC, reeds aangehaald, punt 34).

109 Aangezien de begunstigden volgens de litigieuze bepalingen verplicht zijn om ingeval hun onbeperkte belastingplichtigheid in Duitsland eindigt, de van deze staat ontvangen pensioenspaartoelage terug te betalen, bevindt iedere Duitse werknemer die krachtens artikel 39 EG gebruik wil maken van zijn recht van vrij verkeer en met name van zijn recht om zich in een andere lidstaat te vestigen, zich dus in een minder gunstige situatie dan een werknemer die op het nationale grondgebied blijft wonen en in Duitsland onbeperkt belastingplichtig blijft. Dit verschil in behandeling kan werknemers van Duitse nationaliteit ervan weerhouden een beroepsactiviteit uit te oefenen buiten het nationale grondgebied.

110 Anders dan verweerster stelt, wordt deze conclusie bevestigd door het onderzoek van de in de litigieuze bepalingen opgenomen terugbetalingsmodaliteiten. Enerzijds kunnen deze modaliteiten weliswaar de scherpe kanten van de regeling afnemen, maar blijven zij nadelig voor de werknemers in Duitsland niet langer onbeperkt belastingplichtig zijn wegens het feit alleen dat zij hun woonplaats naar een andere lidstaat hebben overgebracht. Anderzijds kan weliswaar een rentevrije opschorting van betaling tot aan het begin van de fase van betaling van de uitkeringen worden toegekend, maar een dergelijke opschorting wordt niet automatisch, doch slechts op verzoek van de betrokkene toegekend. Daarbij komt dat de opschorting weliswaar na het begin van de fase van betaling van de uitkeringen kan worden verlengd, doch slechts op voorwaarde dat ten minste 15 % van de op grond van de pensioenspaarovereenkomst betaalde uitkeringen voor terugbetaling wordt gebruikt. Deze terugbetalingsmodaliteiten hebben een beperkende werking voor zover zij de ontvanger van een pensioenspaartoelage het genot van een sociaal voordeel ontnemen (zie in die zin arrest N, reeds aangehaald, punt 36).

111 Ook de door de Bondsrepubliek Duitsland aangevoerde omstandigheid dat volgens § 95, lid 3, EStG een terug te betalen bedrag waarvoor opschorting van betaling is toegekend, wordt vrijgegeven wanneer de betrokkene opnieuw onbeperkt belastingplichtig wordt, bevestigt de afschrikkende werking van de litigieuze bepalingen. § 95, lid 3, EStG neemt de afschrikkende werking immers niet weg voor werknemers die blijvend in een andere lidstaat wonen, aangezien deze, zelfs wanneer het terug te betalen bedrag wordt vrijgegeven wanneer zij opnieuw onbeperkt belastingplichtig worden, de reeds terugbetaalde bedragen definitief kwijt zijn.

112 In die omstandigheden kan de uit de toepassing in onderling verband van de §§ 93 tot en met 95 EStG voorvloeiende verplichting tot terugbetaling het vrije verkeer van werknemers belemmeren.

113 Verder voert de Bondsrepubliek Duitsland aan dat de verplichting tot terugbetaling wordt gerechtvaardigd door de samenhang van haar belastingstelsel. Daar de samenhang van het belastingstelsel echter wordt gewaarborgd door de bilaterale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting die de Bondsrepubliek Duitsland met andere lidstaten heeft afgesloten, kan eerstgenoemde lidstaat niet met succes een dergelijke rechtvaardigingsgrond aanvoeren (zie in die zin arrest Wielockx, reeds aangehaald, punt 25).

114 Bijgevolg zijn de litigieuze bepalingen in strijd met artikel 39 EG en artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68.

115 Met betrekking tot personen die niet economisch actief zijn, geldt deze slotsom om dezelfde redenen voor de grief inzake niet-inachtneming van artikel 18 EG.

116 Mitsdien is de derde grief gegrond en is de Bondsrepubliek Duitsland dus de krachtens de artikelen 18 EG en 39 EG en artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68 op haar rustende verplichtingen niet nagekomen door bij de §§ 93 tot en met 95 EStG te eisen dat de toelage wordt terugbetaald ingeval de onbeperkte belastingplichtigheid in Duitsland eindigt.

Kosten

117 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dat is gevorderd. Aangezien de Bondsrepubliek Duitsland in het ongelijk is gesteld, moet zij overeenkomstig de vordering van de Commissie worden verwezen in de kosten.

Het Hof van Justitie (Tweede kamer) verklaart:

1) **De Bondsrepubliek Duitsland is de verplichtingen niet nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 39 EG, artikel 7, lid 2, van verordening (EEG) nr. 1612/68 van de Raad van 15 oktober 1968 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap en artikel 18 EG, door de bepalingen van de §§ 79 tot en met 99 van het Einkommensteuergesetz (wet op de inkomstenbelasting) inzake aanvullend ouderdomspensioen vast te stellen en te handhaven, voor zover op grond van die bepalingen:**

— **aan grensarbeiders en hun echtgenoten de pensioenspaartoelage wordt geweigerd wanneer deze niet onbeperkt belastingplichtig zijn in die lidstaat;**

— **aan de grensarbeiders verbod wordt opgelegd om het gesubsidieerde kapitaal te gebruiken voor de aankoop of de bouw van een niet in Duitsland gelegen voor eigen woondoeleinden dienende woning, en**

— **de toelage moet worden terugbetaald ingeval de onbeperkte belastingplichtigheid in deze lidstaat eindigt.**

2) De Bondsrepubliek Duitsland wordt verwezen in de kosten.

ondertekeningen