ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

6 juli 2006 *

In zaak C-346/04,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 26 mei 2004, ingekomen bij het Hof op 12 augustus 2004, in de procedure

Robert Hans Conijn

tegen

Finanzamt Hamburg-Nord,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas, kamerpresident, J.-P. Puissochet, S. von Bahr, U. Lõhmus (rapporteur) en A. Ó Caoimh, rechters,

* Procestaal: Duits.

advocaat-generaal: P. Léger,
griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door C. D. Quassowski en A. Tiemann als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en K. Gross als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 9 maart 2006,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 52 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 43 EG).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen R. H. Conijn en het Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt, waarvan de taken op 1 maart 2005 zijn overgenomen door het Finanzamt Hamburg-Nord (hierna: „Finanzamt"). Conijn wenst de kosten van belastingadvies die hij heeft gemaakt voor het indienen van zijn aangifte van de in Duitsland als beperkt belastingplichtige verworven inkomsten, af te trekken van zijn belastbaar inkomen.

Nationaal rechtskader

3 Volgens het Einkommensteuergesetz (Duitse wet op de inkomstenbelasting), in de versie van 1997 (hierna: „EStG 1997"), moet onderscheid worden gemaakt tussen belastingplichtigen die als Duits ingezetene in Duitsland belasting verschuldigd zijn over hun gehele inkomen en belastingplichtigen die geen Duits ingezetene zijn en in Duitsland belastingplichtig zijn voor de in deze staat verworven inkomsten.

4 § 15, lid 1, sub 2, EStG 1997, dat betrekking heeft op inkomsten uit commerciële of industriële bron, luidt als volgt:

„1. Onder inkomsten uit commerciële of industriële bron wordt verstaan:

1) [...]

2) de winstaandelen van de vennoten van een ‚Offene Handelsgesellschaft', een ‚Kommanditgesellschaft' en een andere vennootschap waarin de vennoot als ondernemer (medeondernemer) van het bedrijf moet worden beschouwd, en de vergoedingen die de vennoot van de vennootschap heeft ontvangen voor zijn werkzaamheden in dienst van de vennootschap of voor de verstrekking van leningen of de terbeschikkingstelling van goederen. De vennoot die via één of meer personenvennootschappen indirect deelneemt in de vennootschap, wordt gelijkgesteld met een rechtstreeks deelnemende vennoot; hij wordt beschouwd als medeondernemer van het bedrijf van de vennootschap waarin hij indirect deelneemt, indien hij en de personenvennootschappen door middel waarvan hij deelneemt, zijn te beschouwen als medeondernemer van de bedrijven van de personenvennootschappen waarin zij rechtstreeks deelnemen."

5 Ingevolge § 49, lid 1, sub 2, letter a, EStG 1997 zijn inkomsten uit commerciële of industriële bron belastbare inkomsten.

6 Volgens § 50, lid 1, EStG 1997 kunnen personen die in Duitsland beperkt belastingplichtig zijn, kosten van belastingadvies niet aftrekken als bijzondere uitgaven, terwijl de onbeperkt belastingplichtige dit op grond van § 10, lid 1, sub 6, EStG 1997 wel kan.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

7 Conijn, die de Nederlandse nationaliteit bezit en in Nederland woont, heeft in 1998 uit zijn deelneming in een commanditaire vennootschap naar Duits recht, behorend

tot een onverdeeld nalatenschap, in Duitsland inkomsten uit commerciële of industriële bron verworven ten bedrage van 146 373,50 DEM. Dit bedrag vertegenwoordigde minder dan 90 % van zijn wereldinkomen.

8 Conijn heeft in zijn belastingaangifte voor het jaar 1998 de kosten van het belastingadvies dat hij had ingewonnen voor de indiening van zijn belastingaangifte in Duitsland, ten bedrage van 1 046 DEM van zijn belastbaar inkomen afgetrokken als bijzondere uitgaven in de zin van § 10, lid 1, sub 6, EStG 1997. Het Finanzamt heeft de aftrek van deze kosten op grond van § 50, lid 1, EStG 1997 geweigerd.

9 Conijn heeft bij het Finanzgericht Hamburg beroep ingesteld tegen deze weigering. Dit beroep is bij vonnis van 11 november 2003 verworpen. Daarop heeft Conijn bij het Bundesfinanzhof beroep in „Revision" ingesteld en vernietiging van dit vonnis gevorderd, alsmede een verklaring dat de kosten van het advies aftrekbaar zijn. Het Finanzamt concludeert tot verwerping van het beroep.

10 In deze omstandigheden heeft het Bundesfinanzhof besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vraag te stellen:

„Is het in strijd met artikel 52 van het Verdrag [...] wanneer de in het binnenland beperkt belastingplichtige onderdaan van een andere lidstaat, anders dan een onbeperkt belastingplichtige, niet het recht heeft om van zijn inkomsten de kosten van belastingadvies als bijzondere uitgaven af te trekken?"

Prejudiciële vraag

11 De verwijzende rechter vraagt in wezen of artikel 52 van het Verdrag zich verzet tegen een nationale wetgeving, zoals die aan de orde in het hoofdgeding, op grond waarvan een beperkt belastingplichtige de kosten van belastingadvies die hij heeft gemaakt voor het indienen van zijn aangifte voor de inkomstenbelasting, anders dan een onbeperkt belastingplichtige niet van zijn belastbaar inkomen kan aftrekken als bijzondere uitgaven.

12 Volgens vaste rechtspraak omvat de vrijheid van vestiging van onderdanen van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat de toegang tot en de uitoefening van werkzaamheden anders dan in loondienst, alsmede de oprichting en het beheer van ondernemingen overeenkomstig de bepalingen die door de wetgeving van het land van vestiging voor de eigen onderdanen zijn vastgesteld (zie met name arresten van 28 januari 1986, Commissie/Frankrijk, 270/83, Jurispr. blz. 273, punt 13; 29 april 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Jurispr. blz. I-2651, punt 22, en 13 april 2000, Baars, C-251/98, Jurispr. blz. I-2787, punt 27).

13 Conijn wordt in Duitsland overeenkomstig § 49 EStG belast over zijn inkomsten uit industriële of commerciële bron in deze lidstaat. Kennelijk wordt hij uit hoofde van deze activiteit rechtstreeks belast over de winst van de commanditaire vennootschap en wordt hij daartoe naar nationaal belastingrecht zelf als ondernemer beschouwd.

14 Ofschoon de directe belastingen behoren tot de bevoegdheid van de lidstaten, zijn deze laatste niettemin verplicht die bevoegdheid met eerbiediging van het gemeenschapsrecht uit te oefenen (arresten van 11 augustus 1995, Wielockx,

C-80/94, Jurispr. blz. I-2493, punt 16; 6 juni 2000, Verkooijen, C-35/98, Jurispr. blz. I-4071, punt 32, en 26 juni 2003, Skandia en Ramstedt, C-422/01, Jurispr. blz. I-6817, punt 25).

15 De nationale belastingbepalingen mogen derhalve geen openlijke of verkapte discriminatie op grond van nationaliteit inhouden (zie met name arrest Wielockx, reeds aangehaald, punt 16, en arrest van 12 december 2002, De Groot, C-385/00, Jurispr. blz. I-11819, punt 75).

16 Wanneer een lidstaat een niet-ingezetene niet in aanmerking doet komen voor bepaalde belastingvoordelen die hij aan een ingezetene verleent, is zulks in de regel evenwel niet discriminerend, aangezien de situatie van ingezetenen zowel wat de bron van inkomsten als wat de persoonlijke draagkracht of de persoonlijke en gezinssituatie betreft, objectief verschilt van de situatie van niet-ingezetenen (arresten van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punt 34, en 14 september 1999, Gschwind, C-391/97, Jurispr. blz. I-5451, punt 23).

17 De woonplaats vormt overigens de factor voor belastingheffing waarop het huidige internationale belastingrecht, in het bijzonder het modelverdrag van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) (modelverdrag inzake dubbele heffing van inkomsten- en vermogensbelasting, rapport van het comité fiscale zaken van de OESO, 1977, versie van 29 april 2000), zich in het algemeen baseert voor de verdeling van de belastingbevoegdheid tussen de staten wanneer een situatie grensoverschrijdende elementen bevat.

18 In casu blijkt uit de stukken dat Conijn, die zijn woonplaats in Nederland heeft, op Duits grondgebied minder dan 90 % van zijn wereldinkomen heeft verworven.

19 De vraag rijst dus of het gezien het objectieve verschil tussen de situatie van een dergelijke niet-ingezetene en een ingezetene gerechtvaardigd is dat een nationale regelgeving zoals aan de orde in het hoofdgeding geen aftrek van kosten van belastingadvies toestaat aan de niet-ingezetene, terwijl de ingezetene deze kosten bij zijn inkomstenbelastingaangifte kan aftrekken.

20 Met betrekking tot uitgaven die rechtstreeks verband houden met de inkomsten van een beperkt belastingplichtige, heeft het Hof geoordeeld dat voor uitgaven als beroepskosten die verband houden met een activiteit in een andere lidstaat, de beperkt belastingplichtige op dezelfde manier moet worden behandeld als de onbeperkt belastingplichtige (zie arrest van 12 juni 2003, Gerritse, C-234/01, Jurispr. blz. I-5933, punt 27).

21 Volgens de Duitse regering is de aftrekbaarheid van kosten van belastingadvies als „bijzondere uitgaven" in het geval van onbeperkt belastingplichtigen gerechtvaardigd op grond dat deze kosten noodzakelijk zijn wegens de ingewikkeldheid van het nationale belastingrecht.

22 Conijn heeft de in het hoofdgeding aan de orde zijnde kosten van belastingadvies gemaakt voor de indiening van zijn belastingaangifte voor zijn in Duitsland verworven inkomsten. De verplichting tot aangifte vloeit voort uit het feit dat deze persoon in deze lidstaat inkomsten heeft. De kosten van belastingadvies houden dus rechtstreeks verband met de in deze lidstaat belaste inkomsten, zodat zij de inkomsten van alle belastingplichtigen, ingezetenen zowel als niet-ingezetenen, even zwaar belasten.

23 Bovendien bevinden ingezeten en niet-ingezeten belastingplichtigen zich in een vergelijkbare situatie wat de ingewikkeldheid van het nationale belastingrecht

betreft. Derhalve moet het aan de ingezeten belastingplichtigen toegekende recht op aftrek dat ertoe strekt de in het kader van een belastingadvies gemaakte kosten te compenseren, eveneens kunnen gelden voor niet-ingezeten belastingplichtigen, voor wie het nationale belastingsysteem even ingewikkeld is.

24 In deze omstandigheden bevinden ingezeten en niet-ingezeten belastingplichtigen zich wat betreft de mogelijkheid om kosten van belastingadvies als bijzondere uitgaven af te trekken in een vergelijkbare situatie en vormt de nationale bepaling die deze aftrekmogelijkheid aan niet-ingezetenen weigert, een verboden beperking in de zin van artikel 52 van het Verdrag.

25 Aangezien er voor het Hof geen duidelijk argument is aangevoerd om een dergelijk verschil in behandeling te rechtvaardigen, moet worden vastgesteld dat de nationale bepaling voornamelijk in het nadeel van onderdanen van andere lidstaten dreigt uit te vallen en bijgevolg een indirecte discriminatie op grond van nationaliteit oplevert.

26 Bijgevolg moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat artikel 52 van het Verdrag zich verzet tegen een nationale wetgeving op grond waarvan een beperkt belastingplichtige de kosten van belastingadvies die hij heeft gemaakt voor het indienen van zijn aangifte voor de inkomstenbelasting, anders dan een onbeperkt belastingplichtige niet van zijn belastbaar inkomen kan aftrekken als bijzondere uitgaven.

Kosten

27 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 52 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 43 EG) verzet zich tegen een nationale wetgeving op grond waarvan een beperkt belastingplichtige de kosten van belastingadvies die hij heeft gemaakt voor het indienen van zijn aangifte voor de inkomstenbelasting, anders dan een onbeperkt belastingplichtige niet van zijn belastbaar inkomen kan aftrekken als bijzondere uitgaven.

ondertekeningen