ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

28 februari 2013 *

„Vrij verkeer van kapitaal — Inkomstenbelasting — Inkomsten uit kapitaal — Verdrag ter voorkoming van dubbele belasting — Dividenden gedistribueerd door in lidstaten en derde landen gevestigde vennootschappen — Berekening maximaal met nationale inkomstenbelasting te verrekenen buitenlandse bronbelasting — Niet-inaanmerkingneming van kosten ingevolge persoonlijke situatie of privésfeer — Rechtvaardiging”

In zaak C-168/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 9 februari 2011, ingekomen bij het Hof op 6 april 2011, in de procedure

Manfred Beker,

Christa Beker

tegen

Finanzamt Heilbronn,

wijst HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas (rapporteur), waarnemend voor de president van de Tweede kamer, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev en C. G. Fernlund, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: K. Sztranc-Sławiczek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 26 april 2012,

gelet op de opmerkingen van:

— M. Beker en C. Beker, vertegenwoordigd door M. Beker, Rechtsanwalt,

— het Finanzamt Heilbronn, vertegenwoordigd door W. Steinacher en M. Ritter von Rittershain als gemachtigden,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,

— de Franse regering, vertegenwoordigd door J.-S. Pilczer als gemachtigde,

* Procestaal: Duits.

— de Zweedse regering, vertegenwoordigd door A. Falk als gemachtigde,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en W. Mölls als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 12 juli 2012,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 63 VWEU.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen M. en C. Beker enerzijds en het Finanzamt Heilbronn anderzijds over de berekening, in het kader van de toepassing van bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting, van de buitenlandse bronbelasting die maximaal kan worden verrekend met de volgens het tarief verschuldigde belasting over het aan een onbeperkte belastingplicht onderworpen inkomen.

Toepasselijke bepalingen

De verdragen ter voorkoming van dubbele belasting

3 De vraag of de Bondsrepubliek Duitsland belasting mag heffen over inkomen uit buitenlandse bron, en zo ja, of daarbij rekening moet worden gehouden met de buitenlandse bronbelasting, wordt, voor zover in het hoofdgeding van belang, beheerst door de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting tussen de Bondsrepubliek Duitsland en de Franse Republiek (verdrag van 21 juli 1959, zoals gewijzigd), het Groothertogdom Luxemburg (verdrag van 23 augustus 1958, zoals gewijzigd), het Koninkrijk der Nederlanden (verdrag van 16 juni 1959), de Zwitserse Bondsstaat (verdrag van 11 augustus 1971), de Verenigde Staten van Amerika (verdrag van 29 augustus 1989, zoals gewijzigd) en Japan (verdrag van 22 april 1966).

4 Wanneer een in Duitsland onbeperkt belastingplichtige voor de inkomstenbelasting in een andere staat inkomsten uit vermogen verkrijgt, houdt deze laatste staat uit hoofde van deze verdragen ter voorkoming van dubbele belasting aan de bron belasting in. De overeenkomstig deze verdragen geheven bronbelasting kan worden verrekend met de in Duitsland verschuldigde inkomstenbelasting. Met betrekking tot de wijze van verrekening verwijzen de verdragen die de Bondsrepubliek Duitsland heeft gesloten met de Franse Republiek, de Zwitserse Bondsstaat, de Verenigde Staten van Amerika en Japan naar het Duitse belastingrecht.

Duits recht

5 Krachtens § 1 van het Einkommensteuergesetz (Duitse wet op de inkomstenbelasting), in de versie van het Jahressteuergesetz 2007 (belastingwet 2007) van 13 december 2006 (BGBl. 2006 I, blz. 2878; hierna: „EStG"), die van toepassing is op het belastingjaar 2007, zijn natuurlijke personen met woonplaats in Duitsland onbeperkt belastingplichtig in die lidstaat.

6 § 2 EStG bepaalt:

„(1) Aan de inkomstenbelasting zijn onderworpen:

[...]

5. inkomsten uit vermogen;

[...]

die de belastingplichtige verkrijgt tijdens zijn onbeperkte inkomstenbelastingplicht of als binnenlands inkomen tijdens zijn beperkte inkomstenbelastingplicht. Tot welke categorie de inkomsten behoren, wordt overeenkomstig de §§ 13 tot en met 24 bepaald.

(2) Inkomsten zijn:

1. winst uit land- en bosbouw, handel, nijverheid en ambacht, en uit eigen bedrijf (§§ 4 tot en met 7k);

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

(3) De som van de inkomsten, verminderd met de evenredige aftrekpost voor gepensioneerde ouderen, de aftrekpost voor alleenstaande ouders en de in § 13, lid 3, bedoelde korting, vormt het totaalbedrag aan inkomsten.

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

(5) Het inkomen, verminderd met de in § 32, lid 6, bedoelde vrijgestelde bedragen en de andere aftrekposten, vormt het belastbaar inkomen; dat vormt de heffingsgrondslag voor de toepassing van het tarief van de inkomstenbelasting. Als andere wetten aanknopen bij het begrip belastbaar inkomen, moeten voor de toepassing daarvan in alle in § 32 bedoelde gevallen de vrijgestelde bedragen overeenkomstig § 32, lid 6, op het inkomen in mindering worden gebracht [...]”.

7 § 34c, lid 1, EStG luidt:

„In geval van onbeperkt belastingplichtigen van wie over de buitenlandse inkomsten in de bronstaat belastingen zijn geheven die overeenkomen met de Duitse inkomstenbelasting, wordt de in het buitenland vastgestelde, betaalde en met een heffingskorting verminderde belasting verrekend met de Duitse inkomstenbelasting over de in die staat genoten inkomsten. De Duitse belasting over die buitenlandse inkomsten wordt berekend door de overeenkomstig de §§ 32a, 32b, 32c, 34 en 34b verschuldigde Duitse inkomstenbelasting over het belastbare inkomen, met inbegrip van de buitenlandse inkomsten, op te splitsen naar evenredigheid van deze buitenlandse inkomsten en de som van alle inkomsten. Bij de berekening van de inkomsten uit buitenlandse bron wordt geen rekening gehouden met de inkomsten die in de bronstaat krachtens het nationale recht niet worden belast. [...] Buitenlandse belastingen kunnen slechts worden verrekend voor zover ze drukken op inkomsten die zijn verkregen tijdens het belastingtijdvak.”

8 § 34c, lid 2, EStG bepaalt:

„In plaats van verrekening (lid 1) wordt de buitenlandse belasting op verzoek bij de berekening van de inkomsten daarop in mindering gebracht, voor zover zij drukt op inkomsten uit buitenlandse bron die niet van belasting zijn vrijgesteld.”

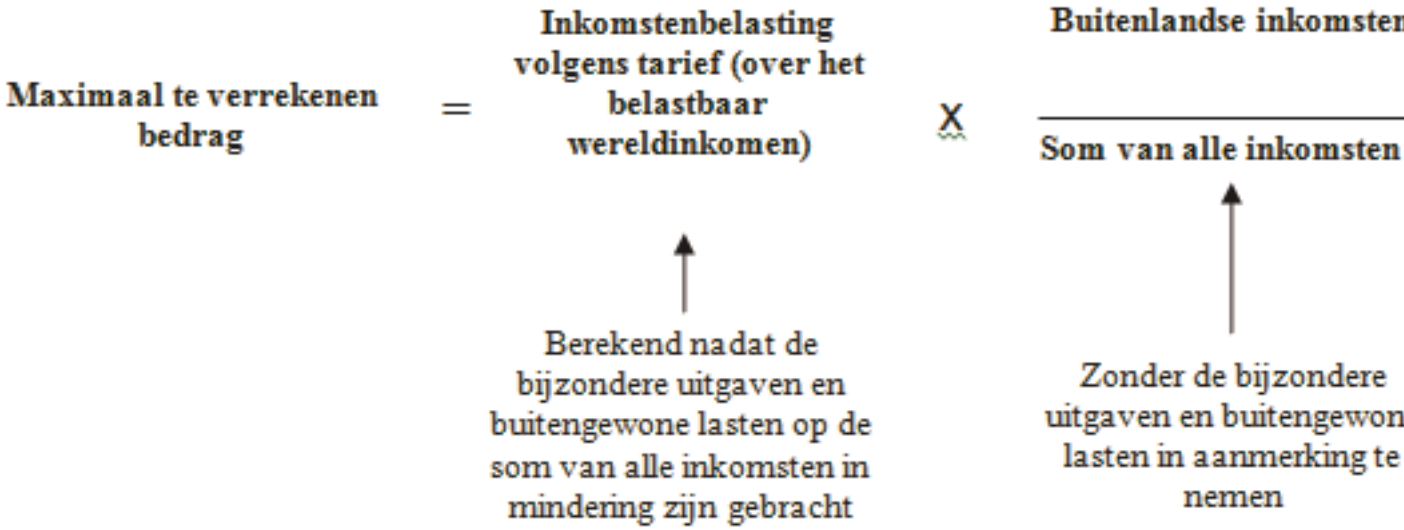
Aan het hoofdgeding ten grondslag liggende feiten en prejudiciële vraag

9 Verzoekers in het hoofdgeding zijn, als echtgenoten, in Duitsland gezamenlijk voor de inkomstenbelasting aangeslagen over hun gehele wereldinkomen. In het litigieuze belastingjaar 2007 hebben zij naast hun inkomsten uit Duitse bron kapitaalopbrengsten verkregen uit minderheidsparticipaties in uiteenlopende kapitaalvennootschappen die zijn gevestigd in andere lidstaten, te weten de Franse Republiek, het Groothertogdom Luxemburg en het Koninkrijk der Nederlanden, of in derde landen, te weten de Zwitserse Bondsstaat, de Verenigde Staten van Amerika en Japan. Uit hoofde van die participaties hebben verzoekers dividenden ontvangen ten belope van 24 111,29 EUR. Over deze dividenden is in de verschillende bronstaten in totaal 2 853,02 EUR buitenlandse belasting betaald.

10 Uit hoofde van de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting tussen de Bondsrepubliek Duitsland en de bronstaten van deze dividenden staat het die lidstaat vrij, als woonstaat van de verzoekers in het hoofdgeding, een belasting te heffen over dividenden uit buitenlandse bron. Om juridische dubbele belasting te voorkomen, wordt de in het buitenland ingehouden bronbelasting verrekend met de volgens het tarief verschuldigde belasting tot ten hoogste het beloop van de Duitse belasting die op de betrokken inkomsten drukt.

11 § 34c, lid 1, tweede volzin, EStG (hierna: „litigieuze regeling”) bepaalt dat een bepaald maximum van de in het buitenland ingehouden bronbelasting kan worden verrekend met de volgens het tarief verschuldigde inkomstenbelasting die de belastingplichtige dient te betalen over het aan een onbeperkte belastingplicht onderworpen inkomen. Dit maximaal te verrekenen bedrag wordt berekend door het bedrag van de volgens het tarief verschuldigde belasting te vermenigvuldigen met de verhouding tussen de buitenlandse inkomsten en de som van alle inkomsten. Bij deze som wordt echter geen rekening gehouden met de bijzondere uitgaven en buitengewone lasten als kosten in de privésfeer of kosten ingevolge de persoonlijke situatie, terwijl deze uitgaven wel in aanmerking worden genomen bij de berekening van de volgens het tarief verschuldigde inkomstenbelasting.

12 Het bedrag aan Duitse inkomstenbelasting dat drukt op de buitenlandse inkomsten (maximaal te verrekenen buitenlandse belasting) wordt volgens de litigieuze regeling berekend door de volgens tarief verschuldigde inkomstenbelasting te vermenigvuldigen met de verhouding (breuk) tussen de buitenlandse inkomsten en de som van alle inkomsten van de belastingplichtige:



13 In casu heeft het Finanzamt Heilbronn de maximaal te verrekenen bronbelasting berekend op 1 282 EUR en dit bedrag verrekend met de inkomstenbelasting die verzoekers in het hoofdgeding volgens tarief verschuldigd waren.

14 Verzoekers in het hoofdgeding hebben voor het Finanzgericht Baden-Württemberg wijziging van hun belastingaanslag en verlaging van hun inkomstenbelasting over het litigieuze belastingjaar met 1 200 EUR gevorderd, op grond dat de Duitse autoriteiten hun berekening van het maximaal te verrekenen bedrag hebben gebaseerd op de som van de inkomsten zonder de algemene aftrekposten voor bijzondere uitgaven en buitengewone lasten als kosten in de privésfeer of kosten ingevolge de persoonlijke of gezinssituatie daarop in mindering te brengen.

15 Aangezien hun beroep tegen deze belastingaanslag was verworpen, hebben verzoekers in het hoofdgeding beroep in „Revision” ingesteld bij het Bundesfinanzhof.

16 Aangezien het Bundesfinanzhof twijfelde of de methode voor de berekening van het maximaal te verrekenen bedrag in de litigieuze regeling verenigbaar is met het recht van de Unie, heeft het de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Staat artikel [63 VWEU] in de weg aan de regeling van een lidstaat, op grond waarvan de buitenlandse belasting – in overeenstemming met bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting – in het geval van onbeperkt belastingplichtigen van wie de buitenlandse inkomsten in de bronstaat worden onderworpen aan een met de binnenlandse inkomstenbelasting overeenstemmende belasting, aldus met de binnenlandse inkomstenbelasting op de inkomsten uit die staat wordt verrekend, dat de binnenlandse inkomstenbelasting berekend over het belastbare inkomen – met inbegrip van het buitenlandse aandeel – wordt opgesplitst naar evenredigheid van deze buitenlandse inkomsten en de som van de inkomsten, en dus zonder rekening te houden met bijzondere uitgaven en buitengewone lasten als kosten in de privésfeer of kosten ingevolge de persoonlijke of gezinssituatie?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

17 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 63 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een regeling van een lidstaat, op grond waarvan de buitenlandse belasting – in het kader van een stelsel ter voorkoming van dubbele belasting – in het geval van onbeperkt belastingplichtigen van wie de buitenlandse inkomsten in de bronstaat worden onderworpen aan een met de door die lidstaat geheven inkomstenbelasting overeenstemmende belasting, aldus met de inkomstenbelasting in die lidstaat wordt verrekend, dat de verschuldigde inkomstenbelasting over het in die lidstaat belastbare inkomen – met inbegrip van de buitenlandse inkomsten – wordt vermenigvuldigd met de verhouding tussen deze buitenlandse inkomsten en de som van alle inkomsten, zonder bij deze som rekening te houden met bijzondere uitgaven en buitengewone lasten als kosten in de privésfeer of kosten ingevolge de persoonlijke of gezinssituatie.

Inleidende opmerking

18 Verzoekers in het hoofdgeding wijzen erop dat de verwijzingsbeslissing afwijkt van het voorwerp van hun vordering, die strekte tot verrekening van de in het buitenland ingehouden bronbelasting met de Duitse inkomstenbelasting voor zover deze hoger is doordat inkomsten uit buitenlandse bron in aanmerking zijn genomen. De verwijzingsbeslissing neemt niet hun gehele klacht over in die zin dat zij niet ziet op de vrijgestelde bedragen en tariefkortingen van de eerste belastingschijf waarvan alle belastingplichtigen profiteren, maar enkel op de „bijzondere uitgaven en buitengewone lasten als kosten in de privésfeer of kosten ingevolge de persoonlijke of gezinssituatie”. Als het Hof enkel de voorgelegde prejudiciële vraag bevestigend zou beantwoorden en de procedure werd voortgezet binnen dat beperkte kader, zou de berekening van het aandeel van de buitenlandse inkomsten geen betrekking hebben op de som van de inkomsten, conform de benadering van het Finanzamt Heilbronn, maar op het berekende belastbaar inkomen.

19 Dienaangaande volstaat het eraan te herinneren dat er volgens vaste rechtspraak een vermoeden van relevantie rust op de vragen betreffende de uitlegging van het Unierecht die de nationale rechter heeft gesteld binnen het onder zijn eigen verantwoordelijkheid geschetste wettelijke en feitelijke kader, ten aanzien waarvan het niet aan het Hof is de juistheid te onderzoeken. Het Hof kan slechts weigeren uitspraak te doen over een vraag van een nationale rechter, wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen enkel verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is, of wanneer het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord te geven op de gestelde vragen (zie met name arresten van 22 juni 2010, Melki en Abdeli, C-188/10 en C-189/10, Jurispr. blz. I-5667, punt 27, en 28 februari 2012, Inter-Environnement Wallonie en Terre wallonne, C-41/11, punt 35).

20 In casu vallen de vragen van de verwijzende rechter niet kennelijk in een van deze categorieën. Integendeel, zoals blijkt uit punt 20 van de conclusie van de advocaat-generaal geeft de verwijzende rechter aan het einde van zijn verwijzingsbeslissing aan dat de vordering die verzoekers aan hem hebben voorgelegd, uitdrukkelijk beperkt is tot het verschil met het bedrag dat resulteert indien de fiscaal aftrekbare kosten in de privésfeer in mindering worden gebracht bij de berekening van het maximaal te verrekenen bedrag, en dat hij krachtens de nationale procedurevoorschriften niet buiten het voorwerp van het geding kan treden.

21 Onder die omstandigheden behoeft de prejudiciële vraag niet opnieuw te worden geformuleerd.

De vrijheid in geding

22 De betrokkenen die opmerkingen bij het Hof hebben ingediend, zijn het erover eens dat het vrij verkeer van kapitaal, neergelegd in artikel 63 VWEU, de vrijheid is die in het hoofdgeding aan de orde is.

23 In dit verband zij eraan herinnerd dat de fiscale behandeling van dividenden zowel onder artikel 49 VWEU, betreffende de vrijheid van vestiging, als onder artikel 63 VWEU, betreffende het vrij verkeer van kapitaal, kan vallen (arresten van 10 februari 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen, C-436/08 en C-437/08, Jurispr. blz. I-305, punt 33, en 13 november 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, punt 89).

24 Met betrekking tot de vraag of een nationale wettelijke regeling onder de ene of de andere vrijheid van verkeer valt, blijkt uit vaste rechtspraak dat rekening dient te worden gehouden met het voorwerp van de wettelijke regeling in kwestie (arrest Test Claimants in the FII Group Litigation, reeds aangehaald, punt 90 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 Een nationale wettelijke regeling die alleen van toepassing is op participaties waarmee een zodanige invloed op de besluiten van een vennootschap kan worden uitgeoefend dat de activiteiten ervan kunnen worden bepaald, valt onder artikel 49 VWEU inzake de vrijheid van vestiging (arrest Test Claimants in the FII Group Litigation, punt 91 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 Nationale bepalingen die van toepassing zijn op participaties die enkel als belegging worden genomen zonder dat het de bedoeling is invloed op het bestuur en de zeggenschap van de onderneming uit te oefenen, moeten daarentegen uitsluitend aan het beginsel van het vrije verkeer van kapitaal worden getoetst (arrest Test Claimants in the FII Group Litigation, punt 92 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 In casu is de litigieuze regeling van toepassing ongeacht de omvang van de participatie die in een vennootschap wordt aangehouden. Voor zover deze regeling ziet op dividenden die uit een lidstaat afkomstig zijn, maakt het voorwerp van deze regeling het dus niet mogelijk uit te maken of zij overwegend onder artikel 49 VWEU dan wel onder artikel 63 VWEU valt (zie in die zin arrest Test Claimants in the FII Group Litigation, punt 93).

28 In een dergelijk geval houdt het Hof rekening met de feitelijke gegevens van het concrete geval om uit te maken of de situatie waarop het hoofdgeding betrekking heeft, onder de ene of de andere van deze bepalingen valt (arrest Test Claimants in the FII Group Litigation, punt 94 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 In casu moet worden vastgesteld dat het hoofdgeding betrekking heeft op de belasting in Duitsland van dividenden die zijn ontvangen door natuurlijke personen met woonplaats in die lidstaat, afkomstig van participaties in kapitaalvennootschappen met een zetel in een andere lidstaat of in een derde staat, die een aandeel van 10 % in het kapitaal van deze vennootschappen niet overstijgen. Participaties van een dergelijke omvang bieden niet de mogelijkheid om een zodanige invloed op de besluiten van de betrokken vennootschappen uit te oefenen dat de activiteiten ervan kunnen worden bepaald.

30 Het Hof heeft tevens geoordeeld dat een nationale regeling betreffende de fiscale behandeling van uit een derde land afkomstige dividenden die niet uitsluitend van toepassing is op situaties waarin de moedermaatschappij een beslissende invloed op de uitkerende vennootschap uitoefent, aan artikel 63 VWEU moet worden getoetst (arrest Test Claimants in the FII Group Litigation, punt 99).

31 Uit het voorgaande volgt dat een regeling als de litigieuze regeling enkel moet worden onderzocht in het licht van het vrij verkeer van kapitaal, dat is neergelegd in artikel 63 VWEU en waarop de vraag van de verwijzende rechter betrekking heeft.

Bestaan van een beperking van het vrij verkeer van kapitaal

32 Volgens vaste rechtspraak blijven de lidstaten bij gebreke van unificatie- of harmonisatiemaatregelen door de Europese Unie bevoegd om de criteria voor de belasting van inkomsten en vermogen vast te stellen teneinde, in voorkomend geval door het sluiten van een overeenkomst, dubbele belastingen te voorkomen. Daarbij staat het de lidstaten vrij om in het kader van bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting de aanknopingsfactoren ter verdeling van de heffingsbevoegdheid vast te stellen (zie met name arresten van 21 september 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Jurispr. blz. I-6161, punt 57; 12 december 2002, De Groot, C-385/00, Jurispr. blz. I-11819, punt 93; 19 januari 2006, Bouanich, C-265/04, Jurispr. blz. I-923, punt 49, en 16 oktober 2008, Renneberg, C-527/06, Jurispr. blz. I-7735, punt 48).

33 Deze verdeling van de heffingsbevoegdheid betekent echter niet dat de lidstaten maatregelen mogen treffen die in strijd zijn met de door het VWEU gewaarborgde vrijheden van verkeer (arrest Renneberg, reeds aangehaald, punt 50).

34 Bij de uitoefening van de in bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting aldus verdeelde heffingsbevoegdheid dienen de lidstaten zich te houden aan de regels van Unierecht (zie reeds aangehaalde arresten De Groot, punt 94, en Renneberg, punt 51).

35 Uit vaste rechtspraak van het Hof volgt eveneens dat de maatregelen die ingevolge artikel 63, lid 1, VWEU verboden zijn op grond dat zij het kapitaalverkeer beperken, mede de maatregelen omvatten die niet-ingezetenen ervan doen afzien om in een lidstaat investeringen te doen, of ingezetenen van deze lidstaat ontmoedigen in andere staten investeringen te doen (arresten van 25 januari 2007, Festersen, C-370/05, Jurispr. blz. I-1129, punt 24, en 18 december 2007, A, C-101/05, Jurispr. blz. I-11531, punt 40, en arrest Haribo Lakritzen Hans Riegel en Österreichische Salinen, reeds aangehaald, punt 50).

36 In casu moet worden vastgesteld dat de methode voor de berekening van de maximaal te verrekenen buitenlandse bronbelasting die in de litigieuze regeling is neergelegd, niet ten volle rekening houdt met de uitgaven in de privésfeer en de kosten ingevolge de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige.

37 De hoogte van dit maximaal te verrekenen bedrag wordt namelijk, overeenkomstig de litigieuze regeling, berekend aan de hand van een formule waarin de volgens het tarief verschuldigde inkomstenbelasting (de belasting die de belastingplichtige had moeten betalen als hij zijn gehele inkomen in Duitsland had gevormd) wordt vermenigvuldigd met een breuk waarvan de teller wordt gevormd door de buitenlandse inkomsten en de noemer door de som van alle inkomsten.

38 Het totale belastbare inkomen op basis waarvan de inkomstenbelasting volgens het tarief wordt berekend, die het eerste deel van de formule vormt, wordt berekend door alle aftrekposten die de Duitse regeling toestaat, onder meer de uitgaven in de privésfeer en ingevolge de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige, op de som van alle inkomsten in mindering te brengen, ongeacht waar deze inkomsten zijn verkregen. Op de som van alle inkomsten in de noemer van de breuk in het tweede deel van de formule worden deze uitgaven echter niet in mindering gebracht.

39 In dat verband moet er vooraf op worden gewezen dat het gebruik van de som van alle inkomsten in plaats van het belastbare inkomen in de noemer van de breuk in het tweede deel van de formule, ertoe leidt dat het maximaal te verrekenen bedrag waarvan de belastingplichtige kan profiteren, lager uitvalt.

40 Zoals de advocaat-generaal in de punten 34 en 35 van zijn conclusie heeft opgemerkt, lijkt de achtergrond van de litigieuze regeling te zijn dat de ingezeten belastingplichtige volledig profiteert van de aftrekposten ingevolge de persoonlijke of gezinssituatie indien al zijn inkomsten in Duitsland zijn genoten, terwijl dat niet het geval is als een deel van zijn inkomsten in het buitenland is genoten.

41 Op vergelijkbare wijze als in het aangehaalde arrest De Groot worden bij een regeling van een lidstaat als de litigieuze regeling de aftrekposten voor bijzondere uitgaven en buitengewone lasten als uitgaven in de privésfeer of kosten ingevolge de persoonlijke of gezinssituatie weliswaar in aanmerking genomen om de fictieve belasting over het gehele inkomen van belastingplichtigen te berekenen, maar een dergelijke regeling leidt er in de praktijk toe dat ingezeten belastingplichtigen die een deel van hun inkomsten in het buitenland hebben genoten, slechts dat deel van de aftrekposten voor bijzondere uitgaven en buitengewone lasten wordt toegekend dat overeenkomt met het aandeel van hun inkomsten die zij in hun woonstaat hebben genoten.

42 De woonstaat neemt bij de berekening van de inkomstenbelasting van dergelijke belastingplichtingen dus een deel van deze aftrekposten niet in aanmerking.

43 Onder meer uit punt 90 van het arrest De Groot blijkt dat het in beginsel de woonstaat is die de belastingplichtige alle aan zijn persoonlijke en gezinssituatie verbonden fiscale voordelen moet toekennen, omdat deze staat de persoonlijke draagkracht van de belastingplichtige het best kan beoordelen, aangezien hij daar het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft.

44 Uit dit arrest blijkt eveneens dat de verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen, slechts op de staat van herkomst van de inkomsten rust wanneer de belastingplichtige zijn belastbaar inkomen geheel of nagenoeg geheel aldaar ontvangt en in de woonstaat geen inkomen van betekenis verwerft, zodat deze laatste hem niet de voordelen kan toekennen die uit de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie voortvloeien (zie in die zin arrest De Groot, reeds aangehaald, punt 89).

45 De beginselen die in dit arrest zijn neergelegd, lijken volledig toepasbaar in deze zaak, hoewel dat arrest betrekking heeft op het vrij verkeer van werknemers en de feiten in het hoofdgeding van die zaak op bepaalde punten afwijken van de situatie van verzoekers in het hoofdgeding.

46 Het is van belang er, met de advocaat-generaal in punt 44 van zijn conclusie, op te wijzen dat in dat verband niet relevant is dat de regeling die in het arrest De Groot aan de orde was, gebruikmaakte van de vrijstellingsmethode om dubbele belasting te voorkomen, en niet van de verrekeningsmethode, zoals de litigieuze regeling.

47 Het Hof had zich in zijn onderzoek van die zaak voornamelijk gericht op de formule die in de betrokken regeling werd toegepast voor de berekening van de vrijstelling die de ingezeten belastingplichtige moest worden toegekend voor inkomsten die hij had genoten en die waren belast in de verschillende lidstaten waar hij had gewerkt, en op het concrete gevolg van die formule. Dat was namelijk, net als in het hoofdgeding van de onderhavige zaak, dat de belastingplichtige slechts profijt had van de aftrekposten in verband met zijn persoonlijke en gezinssituatie naar evenredigheid van zijn in de woonstaat genoten inkomsten (zie in die zin arrest De Groot, reeds aangehaald, punt 91).

48 Daarnaast is de methode om dubbele belasting te voorkomen die werd gebruikt in de regeling die in dat arrest aan de orde was, een variant van de vrijstellingsmethode, die zo is opgezet dat zij in de praktijk overeenkomt met de verrekeningsmethode (zie in die zin arrest De Groot, punten 21-23).

49 Tot slot faalt het argument van de Duitse regering dat de litigieuze regeling in wezen niet in strijd is met het vrij verkeer van kapitaal, aangezien de aftrekposten in verband met de persoonlijke en gezinssituatie in hun geheel in aanmerking zijn genomen bij de berekening van de volgens het tarief verschuldigde inkomstenbelasting, die het eerste deel van de formule voor de berekening van de maximaal te verrekenen bronbelasting vormt.

50 Ook in de regeling die in het arrest De Groot aan de orde was, werden immers aftrekposten in verband met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige in aanmerking genomen bij de berekening van de fictieve belasting over zijn inkomsten die het eerste deel vormde van de formule in deze regeling voor de berekening van de vrijstelling die aan de belastingplichtige wordt toegekend. Op soortgelijke wijze als in de litigieuze regeling leidde de toepassing van de breuk in het tweede deel van de formule er echter toe dat de belastingplichtige enkel naar evenredigheid van de inkomsten die hij in zijn woonstaat had verkregen, profijt had van de aftrekposten in verband met de persoonlijke en gezinssituatie.

51 Gelet op bovenstaande overwegingen zijn belastingplichtigen met woonplaats in een lidstaat die een deel van hun inkomsten in het buitenland hebben verkregen, in een situatie als in het hoofdgeding in het nadeel vergeleken met belastingplichtigen die hun gehele inkomen in de woonstaat hebben verkregen en derhalve profijt hebben van de volledige aftrekposten voor bijzondere uitgaven en buitengewone lasten als kosten in de privésfeer of kosten in verband met de persoonlijke en gezinssituatie.

52 Door een dergelijk verschil in behandeling kunnen onbeperkt belastingplichtigen in een lidstaat dus worden ontmoedigd hun kapitaal te beleggen in vennootschappen die zijn gevestigd in een andere lidstaat of een derde staat.

53 Daaruit volgt dat een regeling van een lidstaat als de litigieuze regeling een beperking van het vrij verkeer van kapitaal in de zin van artikel 63 VWEU vormt.

Rechtvaardiging van de beperking van het vrije verkeer van kapitaal

54 Om de beperking van het vrij verkeer van kapitaal te rechtvaardigen beroept de Duitse regering zich subsidiair op handhaving van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten.

55 Voor de toepassing van de verrekening van de in het buitenland ingehouden belasting impliceert dit beginsel dat kosten slechts in mindering kunnen worden gebracht als zij rechtstreeks gekoppeld zijn aan belastingopbrengsten die, uit hoofde van de verdeling van bevoegdheden tussen staten die is overeengekomen in de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting, onder de heffingsbevoegdheid van een lidstaat vallen. De woonstaat is dus niet gehouden de nadelen te compenseren die de belastingplichtige lijdt doordat de bronstaat bij de belastingheffing over diens buitenlandse inkomen zijn persoonlijke situatie niet in aanmerking neemt.

56 Hoewel de handhaving van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen lidstaten een dwingende reden van algemeen belang kan vormen waarmee een beperking van een recht op vrij verkeer binnen de Unie kan worden gerechtvaardigd, is die rechtvaardigingsgrond door het Hof van de hand gewezen in het arrest De Groot, waarin een regeling aan de orde was die vergelijkbaar is met de litigieuze regeling. Zoals de advocaat-generaal in punt 51 van zijn conclusie heeft opgemerkt, blijkt uit de punten 98 tot en met 101 van dat arrest dat deze rechtvaardigingsgrond niet kan worden ingeroepen door de woonstaat van een belastingplichtige om zich te onttrekken aan de verantwoordelijkheid – die in beginsel op de woonstaat rust – om de met de persoonlijke en gezinssituatie verbonden aftrekposten toe te kennen die de belastingplichtige toekomen, tenzij de staten waarin een deel van de inkomsten zijn genoten, vrijwillig of uit hoofde van specifieke internationale verdragen op hun beurt die aftrekposten toekennen.

57 Hoe dan ook kan de noodzaak om een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te waarborgen met name als rechtvaardigingsgrond worden aanvaard wanneer de betrokken regeling ertoe strekt gedragingen te voorkomen die afbreuk kunnen doen aan het recht van een lidstaat om zijn belastingbevoegdheid uit te oefenen met betrekking tot activiteiten die op zijn grondgebied plaatsvinden (zie in die zin arresten van 29 maart 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Jurispr. blz. I-2647, punt 42; 18 juli 2007, Oy AA, C-231/05, Jurispr. blz. I-6373, punt 54, en 21 januari 2010, SGI, C-311/08, Jurispr. blz. I-487, punt 60).

58 In casu zou echter geen afbreuk worden gedaan aan dat recht indien de Bondsrepubliek Duitsland verzoekers in het hoofdgeding de met de persoonlijke en gezinssituatie verbonden aftrekposten volledig zou toekennen. Deze lidstaat staat in dat geval niet een deel van zijn heffingsbevoegdheid aan andere lidstaten af. De belasting over het Duitse aandeel in de inkomsten van verzoekers zou niet lager zijn uitgevallen dan wanneer dat het enige inkomen van de betrokkenen was geweest en zij geen buitenlandse inkomsten hadden genoten.

59 In dat verband moet erop worden gewezen dat de aftrekposten in verband met de persoonlijke en gezinssituatie volgens de Duitse regering in wezen niet in verband staan tot een bepaald deel van de inkomsten, zodat zij drukken op het wereldinkomen en bijgevolg gelijkmatig moeten worden aangerekend op het gehele inkomen van de belastingplichtige, zowel binnenlands als buitenlands, met als gevolg dat zij slechts in aanmerking hoeven te worden genomen in verhouding tot het aandeel van de inkomsten uit Duitse bron in het totale inkomen.

60 Uit de rechtspraak die in punt 44 van dit arrest is aangehaald, blijkt echter dat deze aftrekposten in beginsel geheel door de woonstaat in aanmerking moeten worden genomen. Zoals de advocaat-generaal in punt 54 van zijn conclusie opmerkt, volgt daaruit dat zij in beginsel geheel moeten worden toegerekend aan dat deel van het inkomen dat in die staat is verkregen.

61 Tot slot moet nog worden benadrukt dat de Duitse regeling de belastingplichtige de mogelijkheid biedt te kiezen voor een andere methode dan verrekening van de buitenlandse bronbelasting met de Duitse belasting, namelijk aftrek van de buitenlandse belasting van de belastinggrondslag.

62 Zelfs als een dergelijk stelsel verenigbaar was met het recht van de Unie, blijkt niettemin uit de rechtspraak dat een nationale regeling die de vrijheid van vestiging beperkt, nog steeds in strijd met het recht van de Unie kan zijn, ook al is de toepassing daarvan facultatief (zie in die zin arresten van 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Jurispr. blz. I-11753, punt 162, en 18 maart 2010, Gielen, C-440/08, Jurispr. blz. I-2323, punt 53). Een keuzerecht waardoor een situatie eventueel verenigbaar wordt met het recht van de Unie, neemt echter de onrechtmatigheid niet weg van een stelsel als dat van de litigieuze regeling, die een heffingsmethode kent die niet met dat recht te rijmen valt. Dat geldt te meer in een geval waarin de met het Unierecht onverenigbare methode de methode is die automatisch wordt toegepast wanneer de belastingplichtige geen keuze doet, zoals in casu.

63 Gelet op het bovenstaande moet op de vraag worden geantwoord dat artikel 63 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een regeling van een lidstaat, op grond waarvan de buitenlandse belasting – in het kader van een stelsel ter voorkoming van dubbele belasting – in het geval van onbeperkt belastingplichtigen van wie de buitenlandse inkomsten in de bronstaat worden onderworpen aan een met de door die lidstaat geheven inkomstenbelasting overeenstemmende belasting, aldus met de inkomstenbelasting in die lidstaat wordt verrekend, dat de verschuldigde inkomstenbelasting over het in die lidstaat belastbare inkomen – met inbegrip van de buitenlandse inkomsten – wordt vermenigvuldigd met de verhouding tussen deze buitenlandse inkomsten en de som van de inkomsten, zonder bij deze som rekening te houden met bijzondere uitgaven en buitengewone lasten als kosten in de privésfeer of kosten ingevolge de persoonlijke of gezinssituatie.

Kosten

64 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 (Tweede kamer) verklaart voor recht:

Artikel 63 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een regeling van een lidstaat, op grond waarvan de buitenlandse belasting – in het kader van een stelsel ter voorkoming van dubbele belasting – in het geval van onbeperkt belastingplichtigen van wie de buitenlandse inkomsten in de bronstaat worden onderworpen aan een met de door die lidstaat geheven inkomstenbelasting overeenstemmende belasting, aldus met de inkomstenbelasting in die lidstaat wordt verrekend, dat de verschuldigde inkomstenbelasting over het in die lidstaat belastbare inkomen – met inbegrip van de buitenlandse inkomsten – wordt vermenigvuldigd met de verhouding tussen deze buitenlandse inkomsten en de som van de inkomsten, zonder bij deze som rekening te houden met bijzondere uitgaven en buitengewone lasten als kosten in de privésfeer of kosten ingevolge de persoonlijke of gezinssituatie.

ondertekeningen