Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
L. MEDINA
van 9 februari 2023 [1]

**Zaak C-15/22**

**RF**
**tegen**
**Finanzamt G**

[verzoek van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Europees Ontwikkelingsfonds (EOF) – Inkomstenbelasting – Vrijstelling voor salarissen betreffende ontwikkelingshulpprojecten die gefinancierd worden uit nationale begrotingsmiddelen – Verschillende behandeling van salaris dat verdiend is in het kader van een door het EOF gefinancierd project – Artikel 63 VWEU – Vrij kapitaalverkeer – Artikel 4, lid 4, VWEU – Uitoefening van parallelle bevoegdheden – Artikelen 208 en 210 VWEU – Ontwikkelingssamenwerking – Verplichting om het beleid inzake ontwikkelingssamenwerking te bevorderen – Beginsel van loyale samenwerking – Vergemakkelijking van de taak van de Unie – Verwezenlijking van de doelstellingen van de Unie – Rechtstreekse werking”

1. Mogen de lidstaten het salaris van personen die werkzaam zijn voor ontwikkelingssamenwerkingsprojecten die worden uitgevoerd in derde landen [2] en die worden gefinancierd door het Europees Ontwikkelingsfonds (hierna: „EOF”), voor de inkomstenbelasting anders behandelen dan een salaris dat verdiend is met werkzaamheden voor vergelijkbare projecten maar die worden gefinancierd uit nationale begrotingsmiddelen?

2. De onderhavige zaak betreft een Duitse nationale bestuurspraktijk (hierna: „litigieuze nationale belastingregel”). Op grond daarvan wordt vrijstelling van inkomstenbelasting verleend voor salarissen die worden betaald voor werkzaamheden voor buitenlandse ontwikkelingshulpprojecten die voor ten minste 75 % worden gefinancierd door een voor ontwikkelingssamenwerking verantwoordelijk Bondsministerie of een particuliere ontwikkelingshulporganisatie die eigendom van de overheid is [3] (hierna gezamenlijk: „nationale begrotingsmiddelen”). Het salaris van een werknemer die werkzaam is voor een door het EOF gefinancierd hulpproject, profiteert echter niet van een dergelijke vrijstelling.

1 Oorspronkelijke taal: Engels.

2 Samenwerking kan vele vormen aannemen, maar „ontwikkelingssamenwerking” wordt doorgaans geacht synoniem te zijn aan officiële ontwikkelingshulp.

3 Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit GmbH.

3. De verwijzende rechter wenst in wezen van het Hof te vernemen of het in artikel 4, lid 3, VEU neergelegde beginsel van loyale samenwerking – gelezen in samenhang met de artikelen 208 en 210 VWEU, die betrekking hebben op ontwikkelingssamenwerking – aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat de lidstaten belasting heffen over salarissen die verdiend zijn in verband met hulpprojecten die worden gefinancierd door het EOF, terwijl een vrijstelling wordt verleend voor een salaris dat verdiend is in verband met een uit nationale begrotingsmiddelen gefinancierd project. Daarnaast doet het uit die belastingregel voortvloeiende verschil in behandeling de vraag rijzen of de Verdragsbepalingen betreffende de fundamentele vrijheden op de onderhavige zaak dienen te worden toegepast.

4. Derhalve wordt het Hof geconfronteerd met de delicate taak om te bepalen of de fundamentele vrijheden en/of het in artikel 4, lid 3, VEU neergelegde beginsel van loyale samenwerking van toepassing zijn op ontwikkelingssamenwerking en, zo ja, op welke wijze. Dit is geenszins een eenvoudige vraag, aangezien de Europese Unie en de lidstaten parallelle bevoegdheden op dat gebied kunnen uitoefenen.[4] Tevens raakt de onderhavige zaak aan een breder mondiaal debat dat betrekking heeft op de fiscale behandeling van ontwikkelingshulp en de doeltreffendheid daarvan.[5]

## I. Toepasselijke bepalingen

### *A. Internationaal recht*

#### *1. Vierde ACS-EEG-Overeenkomst*

5. De op 15 december 1989 te Lomé ondertekende vierde ACS-EEG-Overeenkomst werd gesloten tussen de leden van de groep van Staten in Afrika, het Caribische gebied en de Stille Oceaan (hierna: „ACS-staten") en de Europese Economische Gemeenschap (EEG) (hierna: „vierde ACS-EEG-Overeenkomst").[6] Die overeenkomst is goedgekeurd bij een besluit van de Commissie van 25 februari 1991.[7]

6. Artikel 2 van de vierde ACS-EEG-Overeenkomst bepaalt dat de ACS-EEG-samenwerking, „die berust op een rechtsregeling en het bestaan van gezamenlijke instellingen", gebaseerd is op de beginselen van gelijkheid van de partners, eerbiediging van hun soevereiniteit, wederzijds belang en onderlinge afhankelijkheid, alsmede op het recht van iedere staat om zijn politieke, maatschappelijke, culturele en economische keuzen te bepalen.

4 Blijkens artikel 4, lid 4, VWEU is de Unie op het gebied van ontwikkelingssamenwerking en humanitaire hulp bevoegd op te treden en een gemeenschappelijk beleid te voeren. De uitoefening van die bevoegdheid belet de lidstaten evenwel niet hun eigen bevoegdheid uit te oefenen.

5 Zie bijvoorbeeld recenter de Tax Treatment of Official Development Assistance Hub, die de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) in januari 2022 heeft gelanceerd (https://www.oecd.org/tax/tax-treatment-official-development-assistance/). Zie ook de Verklaring van Parijs over de doeltreffendheid van ontwikkelingshulp, die in 2005 is vastgesteld en in 2008 in Accra op door de OESO bijeengeroepen fora op ministerieel niveau is herbevestigd (beschikbaar op https://www.oecd.org/development/effectiveness/34428351.pdf).

6 PB 1991, L 229, blz. 3.

7 Besluit 91/400/EGKS, EEG, PB 1991, L 229, blz. 1.

7. Artikel 9 van deze overeenkomst bepaalt:

„Teneinde de doeltreffendheid van de instrumenten van de overeenkomst te verbeteren, stellen de partijen bij de overeenkomst, in het kader van hun respectieve bevoegdheden, beleidslijnen, prioriteiten en maatregelen vast die de verwezenlijking van de in de overeenkomst vastgelegde doelstellingen bevorderen […].”

*2. Overeenkomst van Cotonou*

8. De op 23 juni 2000 te Cotonou (Benin) ondertekende Partnerschapsovereenkomst tussen de [ACS-staten], enerzijds, en de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, anderzijds (hierna: „Overeenkomst van Cotonou”)[8], is goedgekeurd bij besluit 2003/159/EG van de Raad van 19 december 2002.[9] Zij is in werking getreden op 1 april 2003 en heeft de bestaande overeenkomsten van Lomé vervangen.

9. Artikel 2 van de Overeenkomst van Cotonou legt de grondbeginselen vast van de ACS-EG-samenwerking tussen ACS en EG, die „gegrondvest is op een bindende rechtsregeling en gezamenlijke instellingen”.

10. Artikel 3 van die overeenkomst bepaalt dat „[e]lke partij […] alle algemene of bijzondere maatregelen [neemt] waardoor de nakoming van de uit de overeenkomst voortvloeiende verplichtingen kan worden gewaarborgd en het nastreven van de doelstellingen ervan kan worden vergemakkelijkt”.

11. Artikel 70, onder a), van de Overeenkomst van Cotonou bepaalt dat de samenwerking „microprojecten [dient te steunen] op lokaal niveau die in economisch en sociaal opzicht een weerslag hebben op het leven van de bevolking, aan een geconstateerde en aangetoonde prioritaire behoefte beantwoorden en op initiatief en met actieve deelname van de begunstigde lokale gemeenschap worden uitgevoerd”.

12. In artikel 71 van die overeenkomst staat te lezen:

„1. Microprojecten en ontwikkelingsactiviteiten in het kader van de gedecentraliseerde samenwerking kunnen worden gesteund met gebruikmaking van de financiële middelen in het kader [van] de overeenkomst. […]

2. Aan de financiering van microprojecten en gedecentraliseerde samenwerking wordt een bijdrage geleverd door het Fonds, die in beginsel niet meer mag bedragen dan drie vierde van de totale kosten van ieder project en de in het indicatieve programma gestelde limiet niet mag overschrijden. Het resterende gedeelte wordt als volgt gefinancierd:

a) voor microprojecten: door de betrokken lokale gemeenschap, die afhankelijk van haar mogelijkheden bijdragen levert in natura, in de vorm van dienstverlening of in contant geld;

[…]

8 PB 2000, L 317, blz. 3.

9 PB 2003, L 65, blz. 27.

c) in uitzonderlijke gevallen door de betrokken ACS-staat, via een financiële bijdrage, beschikbaarstelling van infrastructuurvoorzieningen of via dienstverlening.

[…]”

## *B. Unierecht*

13. De EOF’s zijn ingesteld om samenwerking met de ACS-staten en landen en gebieden overzee te financieren, aanvankelijk middels een bijlage bij het EEG-Verdrag en later middels interne akkoorden tussen de lidstaten, in het kader van de Raad bijeen. Een EOF financiert elk project of programma dat een bijdrage levert aan de economische, maatschappelijke of culturele ontwikkeling van de betreffende landen. Elk EOF wordt aangegaan voor meerdere jaren, vaak vijf jaar, hetgeen overeenkomt met de periode van geldigheid van de diverse akkoorden en overeenkomsten op basis waarvan de Europese Unie en haar lidstaten het speciale partnerschap met de ACS-staten hebben vastgesteld. Historisch gesproken vielen de EOF’s niet onder de algemene begroting van de Europese Unie. Derhalve werden specifieke financiële reglementen vastgesteld om de uit de internationale overeenkomsten voortvloeiende verplichtingen na te komen en met name om de financiering van het EOF te regelen. [10]

### *1. Zevende EOF* [11]

14. De vertegenwoordigers van de regeringen van de lidstaten van de Europese Economische Gemeenschap, in het kader van de Raad bijeen, hebben op 16 juli 1990 intern akkoord 91/401/EEG betreffende de financiering en het beheer van de steun van de Gemeenschap in het kader van de vierde ACS-EEG-Overeenkomst vastgesteld. [12] Bij dat akkoord hebben de lidstaten het zevende EOF ingesteld. De bepalingen waarbij dat interne akkoord is uitgevoerd, zijn het voorwerp van Financieel Reglement 91/491/EEG van 29 juli 1991 van toepassing op de samenwerking inzake de ontwikkelingssamenwerking krachtens de vierde ACS-EEG-Overeenkomst [13].

15. De ordonnateur heeft besloten om het zevende EOF op 31 augustus 2008 te sluiten. Aangezien er geen rechtsgrondslag voor het sluiten van EOF’s bestaat, zijn de resterende gedeelten en de gerelateerde overeenkomsten en besluiten ingebracht in het negende EOF, overeenkomstig de bepalingen van deel 3 van het Financieel Reglement dat van toepassing is op het negende EOF. [14]

10 Vanaf 2021 zijn de EOF-programma’s opgenomen in het meerjarig financieel kader (MFK) van de Unie en daarmee op dezelfde wijze onderworpen aan de financiële reglementen van de Unie als andere financieringsprogramma’s van de Unie. Zie https://ec.europa.eu/info/publications/eu-and-edf-annual-accounts_en.

11 In de verwijzingsbeslissing wordt gerefereerd aan het zevende en het negende EOF. Het staat aan de nationale rechter om zich ervan te vergewissen dat beide EOF’s van toepassing zijn op de onderhavige zaak.

12 PB 1991, L 229, blz. 288.

13 PB 1991, L 266, blz. 1.

14 Zie de jaarrekeningen van het zevende, achtste, negende en tiende Europees Ontwikkelingsfonds voor het begrotingsjaar 2008 (PB 2009, C 274, blz. 1).

*2. Negende EOF*

16. Na de Overeenkomst van Cotonou volgde de vaststelling van intern akkoord 2000/770/EG tussen de vertegenwoordigers van de regeringen van de lidstaten, in het kader van de Raad bijeen, betreffende de financiering en het beheer van de steun van de Gemeenschap in het kader van het financieel protocol bij de [Overeenkomst van Cotonou] en de toewijzing van financiële bijstand ten behoeve van de landen en gebieden overzee waarop de bepalingen van het vierde deel van het EG-Verdrag [van toepassing zijn] [15]. De bepalingen waarbij dat interne akkoord wordt uitgevoerd, zijn het voorwerp van het Financieel Reglement van 27 maart 2003.

## *C. Duits recht*

17. § 1, lid 1, eerste volzin, van het Einkommensteuergesetz (wet op de inkomstenbelasting; hierna: „EStG"), in de op het hoofdgeding toepasselijke versie, bepaalt dat natuurlijke personen die woonachtig zijn in Duitsland dan wel daar hun permanente of gewone verblijfplaats hebben, in dat land onderworpen zijn aan belastingheffing over hun gehele inkomen.

18. Blijkens § 2, lid 1, EStG zijn inkomsten uit betaald werk die de belastingplichtige ontvangt terwijl hij onbeperkt belastingplichtig is, onderworpen aan de inkomstenbelasting.

19. § 34c EStG bepaalt:

„(1) Wanneer personen die onbeperkt belastingplichtig zijn, in de staat van herkomst van inkomsten van buitenlandse oorsprong belasting over die inkomsten betalen die overeenkomt met de Duitse inkomstenbelasting, wordt de buitenlandse belasting die is berekend en betaald en die is verminderd met het bedrag van een kortingsrecht, verrekend met het bedrag van de Duitse inkomstenbelasting die zij over de in die staat ontvangen inkomsten moeten betalen; […]

[…]

(5) de hoogste belastingautoriteiten van de *Länder* (deelstaten) of de door hen aangewezen belastingdienst kunnen met de goedkeuring van het Bondsministerie van Financiën een gehele of gedeeltelijke korting van de inkomstenbelasting over buitenlandse inkomsten verlenen of een forfaitair bedrag vaststellen wanneer dit om economische redenen passend wordt geacht of de toepassing van punt 1 van dit lid bijzonder moeilijk blijkt te zijn."

20. Op 31 oktober 1983 heeft het Bundesministerium der Finanzen (Bondsministerie van Financiën, Duitsland) een mededeling gepubliceerd betreffende de fiscale behandeling van werknemersinkomsten voor werk in het buitenland [16] (hierna: „mededeling van het ministerie van Financiën"), die gericht is aan de hoogste belastingautoriteiten van de deelstaten. Daarin wordt in afdeling I, nr. 4, bepaald dat onder meer in het buitenland verrichte werkzaamheden voor een binnenlandse opdrachtnemer die verband houden met de Duitse officiële ontwikkelingshulp in het kader van technische of financiële samenwerking in aanmerking komen voor vrijstelling van inkomstenbelasting.

15 PB 2000, L 317, blz. 355.

16 BStBl. 1983 I, blz. 470.

21. Volgens de verwijzingsbeslissing heeft de Duitse belastingdienst de uitdrukking „Duitse officiële ontwikkelingshulp" aldus uitgelegd dat zij louter verwijst naar ontwikkelingshulpmaatregelen die rechtstreeks uit de Duitse begroting worden gefinancierd door ofwel het voor ontwikkelingssamenwerking verantwoordelijke Bondsministerie ofwel de Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit (hierna: „GIZ").

## II. Hoofdgeding en prejudiciële vraag

22. RF was van 12 april 2009 tot en met 31 oktober 2012 als projectmanager in dienst van een in Duitsland gevestigde ontwikkelingshulporganisatie. Zij was in Afrika in het kader van het programma Microprojecten (hierna: „programma in kwestie") werkzaam op basis van een arbeidsovereenkomst die beperkt was tot de duur van het project.[17] Het programma werd geheel of gedeeltelijk gefinancierd met de middelen van de Europese Unie en haar lidstaten, te weten op basis van het zevende en het negende EOF.[18]

23. In die periode bevonden de woonplaats van RF en het centrum van haar belangen zich in Duitsland, waar zij bijgevolg onbeperkt belastingplichtig was, hoewel haar standplaats in Afrika was.

24. Aangezien de ontwikkelingshulporganisatie van mening was dat het salaris van RF op grond van de mededeling van het ministerie van Financiën vrijgesteld was van belasting, hield zij over de boekjaren 2011 en 2012 op dat salaris geen bronbelasting in en droeg zij die belasting niet af aan de bevoegde belastingdienst. Volgens het dossier waarover het Hof beschikt, is aan die organisatie aanvankelijk een vrijstellingsverklaring afgegeven, die afhankelijk werd gesteld van naleving van de mededeling van het ministerie van Financiën. Over het salaris van RF werd evenmin op haar standplaats in Afrika belasting geheven.

25. De bevoegde belastingdienst heeft bij de ontwikkelingshulporganisatie een loonbelastingonderzoek verricht. Daarbij gaf die belastingdienst aan dat het programma niet gefinancierd werd door het voor ontwikkelingssamenwerking verantwoordelijke Bondsministerie of door de GIZ, maar door het EOF. Derhalve besloot die belastingdienst middels belastingaanslagen van 13 februari 2014 dat over het salaris van RF voor 2011 en 2012 inkomstenbelasting moest worden betaald.

26. RF heeft bij de betreffende belastingdienst een klacht tegen dat besluit ingediend, die deze belastingdienst heeft afgewezen. Vervolgens heeft zij bij het Finanzgericht Köln (belastingrechter in eerste aanleg Keulen, Duitsland) een beroepsprocedure ingesteld, waarin zij niet in het gelijk werd gesteld. Tegen dat vonnis heeft RF bij het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland; hierna: „verwijzende rechter") beroep in *Revision* ingesteld.

27. In de verwijzingsbeslissing merkt de verwijzende rechter op dat het beroep in *Revision* naar nationaal recht ongegrond is omdat het salaris van RF niet rechtstreeks gefinancierd werd uit nationale begrotingsmiddelen en haar buitenlandse werk dus geen verband hield met Duitse openbare ontwikkelingshulp. Hij is van oordeel dat het door de belastingdienst gemaakte

[17] De verwijzingsbeslissing bevat geen nadere informatie over het land in kwestie, maar RF vermeldt dat het Nigeria was (zie punt 6 van de schriftelijke opmerkingen).

[18] Zoals reeds is vermeld, staat het aan de nationale rechter om zich ervan te vergewissen dat het door RF uitgevoerde werk verband hield met zowel het zevende als het negende EOF.

onderscheid ook niet indruist tegen het gelijkheidsbeginsel, omdat het belastingvoordeel in kwestie is ingegeven door steun voor bepaalde sectoren van de Duitse economie en bijgevolg grondwettelijk gerechtvaardigd is.

28. Niettemin vraagt de verwijzende rechter zich af of de aan de orde zijnde wettelijke regeling verenigbaar is met het Unierecht. Hij wijst erop dat de litigieuze belastingregel – anders dan in de zaak Petersen [19] – geen beperking van het vrije verkeer en met name het vrije verkeer van werknemers vormt, daar geen enkele werknemer of werkgever wordt gediscrimineerd omdat hij uit een andere lidstaat afkomstig is.

29. Volgens de verwijzende rechter zou de litigieuze belastingregel in strijd kunnen zijn met het in artikel 4, lid 3, VEU neergelegde beginsel van loyale samenwerking. In dit verband betoogt RF dat uit dat beginsel en uit de verplichting van de lidstaten om hun ontwikkelingsbeleid te coördineren, een verplichting voortvloeit om met middelen van de Unie gefinancierde projecten onder de belastingvrijstelling in kwestie te doen vallen. De verwijzende rechter is evenwel van oordeel dat het in het licht van de eigen bevoegdheid van de lidstaten op het gebied van ontwikkelingshulp niet zeker is of het hun verboden is om beleidsmaatregelen op het gebied van ontwikkelingshulp vast te stellen teneinde hun buitenlandse handel te bevorderen. Dat kan evenmin worden afgeleid uit de Overeenkomst van Cotonou.

30. In deze omstandigheden heeft de verwijzende rechter de behandeling van de zaak geschorst en het Hof van Justitie verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moeten artikel 4, lid 3, [VEU] en artikel 208 [VWEU] juncto artikel 210 [VWEU] aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale bestuurspraktijk die inhoudt dat niet van belastingheffing wordt afgezien in gevallen waarin een ontwikkelingssamenwerkingsproject wordt gefinancierd door het [EOF], terwijl onder bepaalde voorwaarden wel belastingvrijstelling wordt verleend voor het salaris dat een werknemer op basis van een lopende arbeidsverhouding verdient voor een activiteit die verband houdt met de Duitse officiële ontwikkelingshulp in het kader van technische of financiële samenwerking die voor ten minste 75 % wordt gefinancierd door een voor ontwikkelingssamenwerking verantwoordelijk Bondsministerie of een particuliere ontwikkelingshulporganisatie die eigendom is van de overheid?”

31. RF, de Duitse regering en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Deze partijen hebben ter terechtzitting van 23 november 2022 eveneens mondelinge opmerkingen gemaakt.

## III. Beoordeling

### *A. Opmerkingen vooraf*

32. Ten eerste twijfelt de Duitse regering over de ontvankelijkheid van de prejudiciële vraag, ook al werpt zij formeel geen exceptie in die zin op. In haar schriftelijke opmerkingen en ter terechtzitting heeft zij in wezen gesteld dat de vrijstelling waarin de litigieuze nationale belastingregel voorziet, vereist dat het project voor ten minste 75 % wordt gefinancierd uit nationale begrotingsmiddelen. Met andere woorden, de belastingregel is slechts van toepassing indien het door de werknemer ontvangen salaris voortvloeit uit een activiteit die voor ten minste

[19] Arrest van 28 februari 2013, Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124).

75 % wordt gefinancierd uit die middelen. Dit betekent echter niet dat een dergelijke activiteit geheel van belasting is vrijgesteld, aangezien het gedeelte van de activiteit dat niet gefinancierd wordt met die middelen nog steeds aan belastingheffing onderworpen zal zijn (dat wil zeggen, tot een maximum van 25 %).

33. Volgens vaste rechtspraak geldt er een vermoeden van relevantie voor vragen over de uitlegging van het Unierecht die de nationale rechter heeft gesteld binnen het onder zijn eigen verantwoordelijkheid geschetste feitelijke en wettelijke kader, ten aanzien waarvan het niet aan het Hof is de juistheid te onderzoeken. [20]

34. Mijns inziens is het – ondanks eventuele hiaten in de in de verwijzingsbeslissing geschetste juridische achtergrond – duidelijk hoe de litigieuze nationale belastingregel werkt. In wezen heeft de nationale rechter uiteengezet dat die regel bepaalt dat een salaris dat is ontvangen voor een activiteit op het gebied van ontwikkelingshulp, vrijgesteld is van inkomstenbelasting mits die activiteit wordt gefinancierd uit nationale begrotingsmiddelen, terwijl een salaris dat verdiend is voor een dergelijke activiteit die met EOF-gelden wordt gefinancierd, onderworpen is aan belastingheffing. Derhalve ben ik van mening dat het Hof de verwijzende rechter in het kader van de beoordeling van de litigieuze belastingregel kan voorzien van elementen van uitlegging van het Unierecht.

35. Ten tweede wenst de verwijzende rechter met zijn vraag in wezen te vernemen of artikel 4, lid 3, VEU, gelezen in samenhang met de artikelen 208 en 210 VWEU, zich verzet tegen de litigieuze nationale belastingregel. De Commissie heeft echter in haar schriftelijke opmerkingen voorgesteld om in de bewoordingen van de vraag een expliciete verwijzing naar de in de Verdragen neergelegde fundamentele vrijheden op te nemen. Derhalve heeft het Hof met zijn schriftelijke vragen partijen verzocht om tijdens de mondelinge behandeling antwoord te geven ten aanzien van de fundamentele vrijheden. Ter terechtzitting heeft zowel RF als de Commissie gesteld dat de litigieuze belastingregel binnen de werkingssfeer van de fundamentele vrijheden valt, terwijl de Duitse regering heeft aangevoerd dat die vrijheden niet van toepassing zijn in de onderhavige zaak.

36. Ik breng in herinnering dat het Hof eventueel de voorgelegde prejudiciële vraag dient te herformuleren. Het Hof kan het ook noodzakelijk achten om Unierechtelijke bepalingen in aanmerking te nemen waarnaar de nationale rechter in zijn vragen niet heeft verwezen. [21]

37. In zoverre moet om te beginnen worden opgemerkt dat de nationale rechter in zijn verwijzingsbeslissing weliswaar refereert aan het in artikel 45 VWEU erkende vrije verkeer en aan de bepalingen van de Overeenkomst van Cotonou, maar tot de slotsom komt dat deze bepalingen zich niet verzetten tegen de litigieuze nationale regel, omdat RF geen werknemer uit een andere lidstaat is. [22]

38. Het is van belang om op te merken dat het verzoek om een prejudiciële beslissing in de zaak Petersen [23] dezelfde in de mededeling van het ministerie van Financiën vervatte belastingregel betrof als die welke aan de orde is in de onderhavige zaak. Het Hof heeft echter een ander aspect

[20] Zie onder meer arrest van 8 september 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[21] Arresten van 13 oktober 2016, M. en S. (C-303/15, EU:C:2016:771, punt 16 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 31 mei 2018, Zheng (C-190/17, EU:C:2018:357, punt 27).

[22] Verwijzingsbeslissing, punten 29 en 30. Ik wens echter te benadrukken dat RF als Duits ingezetene in het kader van het hulpprogramma in kwestie haar taken uitvoerde in het betrokken derde land.

[23] Arrest van 28 februari 2013, Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124.

van die regel onderzocht, te weten de plaats van vestiging van de werkgever. In de zaak Petersen was de betrokken werknemer in dienst van een in Denemarken gevestigde werkgever die een ontwikkelingshulpproject uitvoerde dat gefinancierd werd door het Deense agentschap voor internationale ontwikkeling. Het Hof heeft er in die zaak op gewezen dat de vrijstelling van inkomstenbelasting vereist dat de werkgever zijn zetel in Duitsland heeft, en heeft geoordeeld dat een dergelijk vereiste een beperking van het vrije verkeer van werknemers vormt die volgens artikel 45 VWEU verboden is.[24] In de onderhavige zaak hebben de feiten van het hoofdgeding geen betrekking op dat vereiste (dat in feite in acht is genomen), aangezien zowel RF als de ontwikkelingshulporganisatie in Duitsland gevestigd is. Hoe dan ook gaat het ten aanzien van het vrije verkeer van werknemers om een zuiver interne situatie.

39. Niettemin wens ik te benadrukken dat werknemers ten gevolge van de litigieuze nationale belastingregel ook anders worden behandeld op basis van de *oorsprong van de gelden* die voor het hulpproject worden verschaft. Aan de werknemer die werkzaam is voor een dergelijk project, wordt de belastingvrijstelling verleend of geweigerd naargelang het ontwikkelingssamenwerkingsproject rechtstreeks wordt gefinancierd uit nationale begrotingsmiddelen of met EOF-middelen. Het is dan ook passend om eerst vast te stellen of en, zo ja, welke van de andere fundamentele vrijheden van toepassing kunnen zijn op de onderhavige zaak.

### *B. Relevantie van andere fundamentele vrijheden*

40. Met betrekking tot de vraag of een nationale maatregel onder een fundamentele vrijheid valt, blijkt uit inmiddels vaste rechtspraak dat rekening dient te worden gehouden met het *voorwerp* van de wettelijke regeling in kwestie.[25]

41. Om de hierboven genoemde redenen[26] ben ik van mening dat de zaak in het hoofdgeding niet kan worden getoetst aan artikel 45 VWEU. Dat deze zaak betrekking heeft op de gevolgen van de litigieuze nationale belastingregel voor werknemers die in het buitenland werken, maar niet op gevolgen van die regel voor de financiering van hulpprojecten, sluit echter de toepassing van de andere fundamentele vrijheden niet uit, tenzij deze geacht worden een ondersteunende functie te vervullen bij het vrije verkeer van werknemers.[27] In bepaalde specifieke situaties waarin twee fundamentele vrijheden even belangrijk zijn in het kader van de aan de orde zijnde wettelijke regeling, heeft het Hof vastgesteld dat die situaties tegelijkertijd betrekking hebben op beide fundamentele vrijheden.[28] Volgens de relevante rechtspraak kan een dergelijke specifieke situatie ontstaan wanneer een van de fundamentele vrijheden niet van toepassing is op de betreffende zaak, omdat ten aanzien van die vrijheid *alle aspecten* van de situatie in slechts één lidstaat

[24] Ibidem, punten 39-43.

[25] Zie met name arresten van 1 juli 2010, Dijkman en Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, punt 26); 13 november 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707; punt 90), en 21 mei 2015, Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, punt 31).

[26] Zie punt 38 hierboven.

[27] Het Hof heeft geoordeeld dat het, wanneer een nationale maatregel tegelijkertijd betrekking heeft op twee fundamentele vrijheden, in beginsel noodzakelijk is om de maatregel in kwestie slechts uit het oogpunt van een van deze twee vrijheden te onderzoeken indien blijkt dat in de omstandigheden van het hoofdgeding een van die vrijheden volledig ondergeschikt is aan de andere en daarmee in verband kan worden gebracht (zie arresten van 14 oktober 2004, Omega, C-36/02, EU:C:2004:614, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 17 september 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, punt 37).

[28] Zie bijvoorbeeld arrest van 11 juni 2009, X en Passenheim-van Schoot (C-155/08 en C-157/08, EU:C:2009:368, punt 40). De vrijheid van vestiging en het vrije verkeer van kapitaal kunnen deels samenvallen, met name bij deelnemingen en dividenden (zie in die zin arrest van 24 mei 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, punten 23 en 24).

gesitueerd zijn.[29] Dat geldt echter eventueel niet voor de toepassing van de andere fundamentele vrijheden. Hieruit volgt dat de situatie in kwestie met betrekking tot het vrije verkeer van werknemers in slechts één lidstaat gesitueerd kan zijn, maar een grensoverschrijdend element kan hebben ten aanzien van andere vrijheden.

42. In de onderhavige zaak leidt een belastingregel zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, tot een verschil in behandeling op grond van de *oorsprong van de gelden*. Zoals duidelijk naar voren komt uit de verwijzingsbeslissing, wordt de belastingvrijstelling in kwestie verleend voor een buitenlandse ontwikkelingshulpactiviteit die gefinancierd wordt uit nationale begrotingsmiddelen, maar geweigerd wanneer het EOF de financiering verstrekt. In dit verband heeft de Grote kamer van het Hof in haar recente arrest in de zaak Commissie/Hongarije[30] geoordeeld dat een nationale wettelijke regeling die in Hongarije gevestigde verenigingen en stichtingen anders behandelt naargelang van de nationale dan wel „buitenlandse" oorsprong van de financiële steun die zij ontvangen, onder artikel 63 VWEU valt.[31] Aangezien het betreffende verschil in behandeling in de oorsprong van de gelden ligt, dient in de onderhavige zaak te worden onderzocht of – en, zo ja, in welke mate – een nationale belastingregel als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, gevolgen kan hebben voor de uitoefening van de in artikel 63 VWEU erkende vrijheid van kapitaalverkeer. In dit verband dien ik te beklemtonen dat uit de vaste rechtspraak van het Hof volgt dat artikel 63 VWEU *rechtstreekse werking* heeft, zodat het voor de nationale rechter kan worden ingeroepen en tot gevolg kan hebben dat daarmee strijdige nationale bepalingen buiten toepassing worden gelaten.[32]

43. Gelet op die rechtstreekse werking en op de mondeling aangevoerde argumenten van RF en de Commissie, onderzoek ik eerst of artikel 63 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de toepassing van een belastingregel van een lidstaat die slechts voorziet in een vrijstelling van inkomstenbelasting voor het salaris dat een voor ontwikkelingshulpactiviteiten ingezette werknemer ontvangt, wanneer deze activiteiten voor ten minste 75 % worden gefinancierd uit nationale begrotingsmiddelen, terwijl diezelfde belastingregel tot gevolg heeft dat een werknemer het voordeel van een dergelijke vrijstelling wordt ontzegd wanneer hij wordt ingezet voor soortgelijke activiteiten die in dezelfde mate worden gefinancierd door een van de EOF's.

## *C. Vrij kapitaalverkeer van artikel 63 VWEU*

### *1. Werkingssfeer van artikel 63 VWEU*

#### *a) Territoriale werkingssfeer*

44. Om te beginnen bepaalt artikel 63 VWEU dat alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling alsook tussen lidstaten en derde landen verboden zijn. De verwijzende rechter merkt op dat de in het geding zijnde gedifferentieerde fiscale behandeling niet discriminatoir is in

29 Zie in die zin arresten van 8 mei 2013, Libert e.a. (C-197/11 en C-203/11, EU:C:2013:288, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 15 november 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Arrest van 18 juni 2020, Commissie/Hongarije (Transparantie van verenigingen) (C-78/18, EU:C:2020:476).

31 Ibidem, punten 61, 62 en 65.

32 Zie in die zin arrest van 14 september 2017, The Trustees of the BT Pension Scheme (C-628/15, EU:C:2017:687, punt 49).

de zin van de Verdragen, omdat de rechtstreeks met de middelen van de Europese Unie gefinancierde buitenlandse ontwikkelingshulpactiviteiten geen financiering uit een andere lidstaat vormen. [33]

45. In de onderhavige zaak is de aan de ontwikkelingshulporganisatie verstrekte financiering voor het verrichten van buitenlandse ontwikkelingshulpactiviteiten afkomstig van de EOF's. Zoals in de punten 13 en 16 hierboven is uiteengezet, is de financiering van de EOF's vastgesteld middels een intern akkoord tussen de vertegenwoordigers van de regeringen van de lidstaten, in het kader van de Raad bijeen, en is zij onderworpen aan financiële reglementen. Derhalve werden de benodigde uitgaven voor de financiële steun van (toen nog) de Gemeenschap rechtstreeks gedragen door de lidstaten [34], die financiële bijdragen aan de EOF's verleenden, ook al werd de financiering van de betrokken organisatie niet rechtstreeks door een andere lidstaat verstrekt. Zo blijkt uit de jaarrekening van het negende EOF voor het begrotingsjaar 2009 dat de EOF-middelen „ad-hocbijdragen" van de lidstaten van de Europese Unie zijn. [35] Ik dien hieraan toe te voegen dat de Commissie volgens de financiële reglementen het EOF onder haar eigen verantwoordelijkheid dient te beheren, alsmede in het bijzonder de hoofdordonnateur en de financieel controleur van het EOF dient aan te stellen. [36] Kortom, tijdens de in het hoofdgeding aan de orde zijnde periode was het EOF intergouvernementeel van aard en bleef het buiten de begroting van de Europese Unie, ook al beheerde de Commissie de meeste van zijn middelen. [37]

46. Uit deze vaststelling kunnen mijns inziens de volgende gevolgtrekkingen worden gemaakt. Ten eerste zou de situatie als een zuiver interne situatie kunnen worden beschouwd indien de aan de betrokken organisatie verstrekte financiering uit Duitse begrotingsmiddelen zou worden verschaft. In de onderhavige situatie wordt de financiering echter verstrekt door externe entiteiten, te weten het EOF, dat de hierboven genoemde eigenschappen heeft. [38] Ten tweede bestaat de door het EOF verstrekte financiering uit de rechtstreekse bijdragen van de lidstaten. Zij kan bijgevolg worden gelijkgesteld met kapitaalverkeer uit *andere lidstaten*. Het grensoverschrijdende element dat de Verdragsbepalingen inzake het vrije kapitaalverkeer toepasselijk maakt, vloeit voort uit het kapitaalverkeer van het EOF naar de betrokken organisatie.

47. Gelet op een en ander ben ik van mening dat de territoriale werkingssfeer van de in artikel 63 VWEU neergelegde vrijheid van kapitaalverkeer, zich dient uit te strekken tot de kapitaalbewegingen tussen een gezamenlijk, door de lidstaten opgericht buitenlands fonds zoals het EOF en een organisatie die gevestigd is in een van de lidstaten. Voor de onderhavige zaak betekent dit dat er sprake is van een grensoverschrijdend element.

33 Punt 30 van de verwijzingsbeslissing.

34 Zie arrest van 2 maart 1994, Parlement/Raad (C-316/91, EU:C:1994:76, punt 4). In die zaak heeft het Hof geoordeeld dat de benodigde uitgaven voor de financiële steun van de Gemeenschap geen gemeenschapsuitgaven vormden, maar rechtstreeks door de lidstaten werden gedragen en dus geen bestanddeel waren van de algemene begroting van de Europese Gemeenschappen.

35 Zie de jaarrekeningen van het 8e, 9e en 10e Europees Ontwikkelingsfonds – Begrotingsjaar 2009 (PB 2010, C 310, blz. 1). In dat document wordt daaraan toegevoegd dat de vertegenwoordigers van de lidstaten ongeveer elke vijf jaar op intergouvernementeel niveau moeten bijeenkomen om het totale bedrag vast te stellen dat aan het fonds zal worden toegewezen en om toezicht te houden op de besteding ervan. In 2008 en 2009 zijn bij de 15 deelnemende lidstaten bijdragen opgevraagd voor het negende EOF.
Voor het Hof heeft de Commissie opgemerkt dat het zevende EOF (1990-1995) 10 940 miljoen ECU bedroeg aan bijdragen van de lidstaten (waaronder Duitsland, maximaal 2 840 miljoen ECU). Dit betekent dat andere staten dan Duitsland 8 100 miljoen ECU (74 %) van de financiering verstrekten. De Commissie voegt daaraan toe dat het negende EOF (2000-2007) werd gevormd door maximaal 13 800 miljoen EUR aan bijdragen van de lidstaten en 1 700 miljoen EUR van de Europese Investeringsbank. De deelname van Duitsland aan het negende EOF wordt in de opmerkingen van de Commissie niet gespecificeerd.

36 Zie artikel 9, lid 1, artikel 11 en artikel 13 van Financieel Reglement 91/491 alsook artikel 1, lid 2, artikel 18 en artikel 27 van het Financieel Reglement van 27 maart 2003 dat van toepassing is op het negende EOF.

37 Bovendien wens ik op te merken dat ook de betrokken lokale gemeenschap en in uitzonderlijke gevallen de betrokken ACS-Staat ook bijdragen kunnen verstrekken aan het programma voor microprojecten dat in de onderhavige zaak aan de orde lijkt te zijn [zie artikel 71, lid 2, onder a) en c), van de Overeenkomst van Cotonou].

38 Zie punten 13-16 en 45 hierboven.

*b) Materiële werkingssfeer*

48. Hoewel het VWEU het begrip „kapitaalverkeer" niet definieert, biedt de rechtspraak een aantal aanwijzingen met betrekking tot de materiële werkingssfeer van artikel 63 VWEU. Het Hof heeft zich bij gebreke van een definitie veelvuldig gebaseerd op de lijst die voortvloeit uit het afgeleide recht, te weten de nomenclatuur van het kapitaalverkeer.[39] In de onderhavige zaak dekt deze nomenclatuur de door het EOF verstrekte financiering niet expliciet.[40] Die nomenclatuur heeft voor de definitie van het begrip „kapitaalverkeer" echter louter indicatieve waarde[41], hetgeen betekent dat het Hof het begrip „kapitaal" breder kan opvatten dan de „klassieke" economische betekenis.[42] Het Hof heeft bijvoorbeeld reeds geoordeeld dat nalatenschappen en schenkingen onder het begrip „kapitaalverkeer" vallen.[43] Het heeft de vrijheid van kapitaalverkeer dan ook reeds toegepast op belastingheffing over een legaat dat was ontvangen door een religieuze vereniging, die een organisatie zonder winstoogmerk was.[44] Voorts vallen onder dat begrip ook beleggingen in onroerende zaken die verband houden met het verwerven van vruchtgebruik op grond.[45]

49. Hoewel de economische en de juridische betekenis van de term „kapitaal" niet altijd identiek zijn[46], zou het in de onderhavige zaak geenszins controversieel hoeven te zijn om te stellen dat het begrip „kapitaal" zich uitstrekt tot financiering die door een fonds wordt verstrekt aan een in Duitsland gevestigde ontwikkelingshulporganisatie, aangezien het – onder voorbehoud van de door de verwijzende rechter te verrichten verificaties – gaat om de overdracht van een geldsom aan een organisatie voor een door deze organisatie uitgevoerd ontwikkelingsproject.

50. Mocht het Hof van oordeel zijn dat de term „kapitaalverkeer" een dergelijke financiering omvat, zou de volgende vraag zijn of die term zich uitstrekt tot het salaris dat die organisatie heeft betaald aan een persoon die werkzaam is voor een buitenlands ontwikkelingshulpproject. In dit verband dient het Hof te oordelen of het „verkeer" in kwestie leidt tot verkeer tussen het EOF en de organisatie van de lidstaat dan wel tussen het EOF en het ontvangende, in de betrokken ACS-staat ontwikkelde project. Mijns inziens dient het begrip „verkeer" van toepassing te zijn op de gehele „hulp", dat wil zeggen de financiële stroom van de donor (het EOF) naar de ontvanger, te weten het programma in kwestie dat wordt ontwikkeld in de betrokken ACS-staat.[47] De organisatie van de lidstaat is slechts een stap in de financiering van dat programma, dat dient te beantwoorden aan de behoeften van de lokale gemeenschappen van de ACS-staten. De term

39 Nomenclatuur zoals opgenomen in bijlage I bij richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het [EG-]Verdrag (welk artikel bij het Verdrag van Amsterdam is ingetrokken) (PB 1988, L 178, blz. 5).

40 Het Hof kan overwegen dat het om een financiële transactie in de zin van die nomenclatuur gaat. Zo heeft het Hof in het arrest van 31 januari 1984, Luisi en Carbone (286/82 en 26/83, EU:C:1984:35), geoordeeld dat kapitaalverkeer ziet op financiële transacties die in wezen bestaan in de storting of belegging van het bedrag in kwestie. Derhalve betreft kapitaalverkeer in beginsel financiële transacties, die van lopende betalingen kunnen worden onderscheiden doordat zij veeleer vermogensvorming beogen.

41 Arrest van 6 maart 2018, SEGRO en Horváth (C-52/16 en C-113/16, EU:C:2018:157, punt 56 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42 Hindelang, S., „Foreign Direct Investment and the Material Scope of Application of Article 56(1) EC", *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment: The Scope of Protection in EU Law*, Oxford, 2009; online uitgave, Oxford Academic, 1 september 2009, blz. 45-47.

43 Zie in die zin arresten van 26 april 2012, Van Putten (C-578/10–C-580/10, EU:C:2012:246, punt 29), en 16 juli 2015, Commissie/Frankrijk (C-485/14, EU:C:2015:506, niet gepubliceerd, punt 22).

44 Zie arrest van 10 februari 2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65, punt 23).

45 Arrest van 6 maart 2018, SEGRO en Horváth (C-52/16 en C-113/16, EU:C:2018:157, punt 57).

46 Zie voetnoot 42 hierboven.

47 Dienaangaande zij tevens opgemerkt dat de programma's die in casu aan de orde zijn, instrumenten van Unie- en ACS-ontwikkelingssamenwerking zijn. Zo waren er tussen 1999 en 2012 in Nigeria diverse programma's voor microprojecten voor de negen staten van de regio, zoals MPP3 (2000-2004), MPP6 (2004-2008) en MPP9 (2008-2012), waarbij in het kader van die programma's 210 miljoen EUR werd uitgegeven. Zie Nwaodu, N.O., Odey, S.A., en Emma-Egbumokei, N.S., *The European Union and UN Millennium Development Goals in Nigeria: A Study of the Micro Projects Programmes (MPPs) in the Niger Delta Region, Africa's Public Service Delivery & Performance Review*, AOSIS, 2016, blz. 459-481.

„verkeer" moet dan ook alle schakels van de keten van donor tot ontvanger dekken.[48] Aangezien er internationale prikkels zijn om de belastingheffing ten aanzien van ontwikkelingslanden te verminderen, spreekt het voor zich dat het begrip „hulp" *de gehele financiële stroom* van het EOF naar de ontvanger in de ACS-staten omvat.

51. Derhalve ben ik van mening dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregel, voor zover deze ziet op inkomsten die worden gefinancierd door het EOF en ontvangen worden door een organisatie in een lidstaat, onder het begrip „kapitaalverkeer" in de zin van artikel 63 VWEU dient te vallen.

*c) Personele werkingssfeer*

52. De personele werkingssfeer van artikel 63 VWEU draait om de beantwoording van twee vragen. Ten eerste dient het Hof te oordelen of die bepaling ratione personae van toepassing is op inkomsten die worden gefinancierd door het EOF – een publiek fonds dat de lidstaten hebben opgericht in het kader van een financieel reglement dat zij hebben vastgesteld – en die worden ontvangen door een in een lidstaat gevestigde ontwikkelingshulporganisatie, en ten tweede of een werknemer van een dergelijke organisatie een beroep kan doen op de vrijheid van kapitaalverkeer.

53. Advocaat-generaal Mengozzi heeft de „aard zelf van het vrije kapitaalverkeer, waarbij het gaat om een vrijheid die veeleer is gericht op het voorwerp van de transacties dan op de hoedanigheid van de personen die deze transacties uitvoeren", beklemtoond.[49] In diezelfde zin heeft het Hof bijvoorbeeld reeds geoordeeld dat het vrije kapitaalverkeer van toepassing was op transacties die werden verricht door een stichting van algemeen nut zonder winstoogmerk[50] en op belastingheffing over een legaat dat was ontvangen door een religieuze vereniging, die een organisatie zonder winstoogmerk was[51]. Mocht het Hof het EOF als een EG- of Uniefonds aanmerken, dan zijn er bovendien andere fundamentele vrijheden van toepassing op ambtenaren van de Europese Unie[52], hetgeen tot gevolg heeft dat die vrijheden gelden voor verschillende soorten verkeer – personeel of materieel – tussen de Europese Unie en de lidstaat.

54. Het lijdt geen enkele twijfel dat een organisatie waarvan de ontwikkelingshulpprojecten worden gefinancierd door het EOF, als begunstigde van het betreffende kapitaal de verenigbaarheid van de litigieuze belastingregel met het vrije kapitaalverkeer kan betwisten. In het algemeen wordt een werknemer die een bijdrage levert aan het productieproces of de diensten van een organisatie, als een middel of een productiefactor aangemerkt.[53] Met andere woorden, de wijze waarop de werknemer wordt behandeld, heeft gevolgen voor de organisatie en

48 Zie dienaangaande United Nations Guidelines on the tax treatment of government-to-government aid projects (richtsnoeren van de Verenigde Naties inzake de fiscale behandeling van intergouvernementele hulpprojecten). Beschikbaar op https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-09/G-to-G%20PDF.pdf, punten 10 en 37.

49 Conclusie van advocaat-generaal Mengozzi in de zaak Persche (C-318/07, EU:C:2008:561, punt 35). Zie ook de conclusie van advocaat-generaal Stix-Hackl in de zaak Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2005:785, punten 58-60).

50 Arrest van 14 september 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568).

51 Zie arrest van 10 februari 2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65).

52 Aangezien het Hof heeft geoordeeld dat de behandeling van het inkomen van een ambtenaar of een arbeidscontractant van de Europese Unie onder een van de fundamentele vrijheden zoals artikel 45 VWEU valt (arresten van 16 februari 2006, Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, punt 12 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 6 oktober 2016, Adrien e.a., C-466/15, EU:C:2016:749, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak), dienen door het EOF gefinancierde inkomsten ook binnen de werkingssfeer van artikel 63 VWEU te vallen. Indien inkomsten die rechtstreeks uit de begroting van de Unie worden gefinancierd, een beperking van artikel 45 VWEU kunnen vormen, dient een financiering die wordt verstrekt door het EOF – dat een door de lidstaten van de Unie ingesteld fonds is – binnen de werkingssfeer van de fundamentele vrijheden te vallen.

53 https://www.financereference.com/factors-of-production/.

haar input-outputwaarde. Zo hebben arbeidskosten gevolgen voor het aantal en de kwaliteit van de werknemers die de organisatie in dienst kan nemen. Aangezien de term „verkeer" zich dient uit te strekken tot alle elementen van de keten van het EOF tot het project in de ACS-staat [54], zou het bijgevolg ook het salaris moeten omvatten van de werknemer die aan dat project deelneemt en die een middel van de organisatie vormt.

55. Bovendien is vermeldenswaard dat het geschil in het hoofdgeding tot op zekere hoogte is teweeggebracht door de betrokken organisatie zelf, waaraan aanvankelijk een vrijstellingsverklaring met betrekking tot het salaris van RF is afgegeven en die op dat salaris geen bronbelasting inhield. Ten gevolge van die nalatigheid besloot de Duitse belastingdienst om de door RF over 2011 en 2012 verschuldigde inkomstenbelasting in te vorderen. Mijns inziens moet RF een beroep op de vrijheid van kapitaalverkeer kunnen doen om haar salaris te beschermen tegen belastingen die eventueel onverenigbaar zijn met het Unierecht. Zowel voor het onderhavige geschil als voor de met de litigieuze belastingregel nagestreefde doelstellingen, moet het door RF ontvangen salaris worden beschouwd als onderdeel van het kapitaal dat de organisatie van het EOF heeft ontvangen. Als zodanig kan RF een beroep doen op die fundamentele vrijheid.

56. Gelet op het voorgaande – en anders dan de Duitse regering ter terechtzitting heeft aangevoerd – ben ik van mening dat de litigieuze belastingregel binnen de werkingssfeer van de in artikel 63 VWEU erkende vrijheid van kapitaalverkeer valt.

*2. Bestaan van een beperking van het vrije kapitaalverkeer*

57. In herinnering dient te worden gebracht dat artikel 63 VWEU alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten verbiedt, onder voorbehoud van de in artikel 65 VWEU neergelegde rechtvaardigingsgronden. Ofschoon de directe belastingen tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, is het vaste rechtspraak dat de lidstaten die bevoegdheid moeten uitoefenen in overeenstemming met het Unierecht en in het bijzonder met de door dat Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden. [55] Dit betekent dat de lidstaten geen discriminatoire maatregelen mogen vaststellen ten nadele van personen die hun recht op vrijheid van verkeer hebben uitgeoefend.

58. Volgens de rechtspraak van het Hof behoren tot de maatregelen die krachtens artikel 63, lid 1, VWEU verboden zijn omdat zij het kapitaalverkeer beperken, maatregelen die niet-ingezetenen ervan weerhouden om in een lidstaat investeringen te doen of die ingezetenen van deze lidstaat ervan weerhouden in andere staten investeringen te doen. [56]

59. In het arrest Commissie/Hongarije [57] heeft het Hof in een procedure wegens niet-nakoming onderzocht of de bepalingen van een nationale wettelijke regeling die registratie-, kennisgevings- en bekendmakingsverplichtingen oplegden aan bepaalde categorieën maatschappelijke organisaties – te weten organisaties die *direct of indirect* buitenlandse steun ontvangen die een bepaalde drempel overschrijdt – en die de mogelijkheid boden om sancties op te leggen aan organisaties die niet aan die verplichtingen voldeden, verenigbaar waren met het vrije kapitaalverkeer. Het Hof heeft geoordeeld dat deze bepalingen gericht waren tegen de personen uit andere lidstaten of derde landen die aan de in Hongarije gevestigde verenigingen of

54 Zie de punten 49 en 50 hierboven.

55 Arrest van 11 juni 2015, Berlington Hungary e.a. (C-98/14, EU:C:2015:386, punt 34).

56 Zie in die zin arrest van 30 april 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

57 Arrest van 18 juni 2020 (C-78/18, EU:C:2020:476, punten 60 en 62).

stichtingen financiële steun verleenden, doordat zij voorzagen in de openbaarmaking van informatie over die personen en die financiële steun, zodat die personen er tevens van werden weerhouden om die steun te verlenen. Vervolgens heeft het Hof beklemtoond dat die bepalingen als geheel er op die manier niet alleen toe leidden dat in Hongarije gevestigde verenigingen en stichtingen die financiële steun ontvingen uit andere lidstaten of uit derde landen, anders werden behandeld dan verenigingen en stichtingen die financiële steun ontvingen uit Hongarije, maar ook tot gevolg hadden dat personen die vanuit een andere lidstaat of een derde land financiële steun verleenden aan die verenigingen en stichtingen, anders werden behandeld dan personen die dat deden vanuit een woonplaats of zetel in Hongarije. [58]

60. In dat arrest heeft het Hof geoordeeld dat verschillen in behandeling op grond van de nationale dan wel *buitenlandse oorsprong* van de betrokken financiële steun indirecte discriminatie op grond van nationaliteit vormen. [59]

61. In de onderhavige zaak komt uit de verwijzingsbeslissing duidelijk naar voren dat de belastingvrijstelling in kwestie enkel bestaat wanneer het ontwikkelingshulpproject wordt gefinancierd uit nationale begrotingsmiddelen. Van een dergelijke financiering is sprake wanneer het project voor ten minste 75 % wordt gefinancierd door een voor ontwikkelingssamenwerking verantwoordelijk Bondsministerie of een particuliere ontwikkelingshulporganisatie die eigendom is van de overheid. Daarentegen valt een ontwikkelingshulpproject dat wordt gefinancierd op basis van een buitenlandse financiering [60], zoals het EOF, onder de mededeling van het ministerie van Financiën, zodat belasting dient te worden geheven over salarissen die de betrokken organisatie in het kader van dat project heeft betaald.

62. De toepassing van de litigieuze belastingregel heeft tot gevolg dat salarissen die betaald worden door organisaties die gefinancierd worden uit nationale begrotingsmiddelen, fiscaal anders worden behandeld dan salarissen die betaald worden door organisaties die gefinancierd worden met buitenlandse gelden. Met buitenlands kapitaal gefinancierde organisaties worden zwaarder belast dan uit nationale begrotingsmiddelen gefinancierde organisaties, zodat de eerstgenoemde organisaties slechter af zijn dan de laatstgenoemde. [61]

63. Een dergelijk verschil in fiscale behandeling heeft gevolgen voor de aanwending van de door ontwikkelingshulporganisaties ontvangen middelen [62], doordat het de arbeidskosten van de hulpprojecten in kwestie verhoogt en aldus de voor die projecten beschikbare middelen en het aan de organisaties ter beschikking gestelde kapitaal verlaagt. De betrokken organisatie moet in wezen beslissen of zij ten eerste financiering uit nationale begrotingsmiddelen dan wel middelen van het EOF aanvraagt, ten tweede minder werknemers in dienst neemt dan wel werknemers in dienst neemt die minder concurrerend zijn in de betrokken sector, en/of ten derde andere kosten verlaagt. De werknemer kan zijnerzijds geconfronteerd worden met een keuze voor buitenlandse hulpprojecten die in financieel opzicht minder voordelig zijn dan projecten die gefinancierd worden uit nationale begrotingsmiddelen. Indien hij een door het EOF gefinancierd project kiest, houdt de bevoegde belastingdienst bronbelasting in (of kan hij die, zoals in de onderhavige zaak het geval is, in een later stadium invorderen), hetgeen betekent dat zijn belastingdruk veel hoger is. [63]

58 Ibidem, punten 60 en 61.

59 Ibidem, punt 62.

60 Zie punt 47 hierboven.

61 Zie naar analogie arrest van 11 oktober 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, punt 37).

62 Zie naar analogie arrest van 17 oktober 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, punten 25 en 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

63 In de onderhavige zaak is ter terechtzitting betoogd dat het aan belastingen betaalde bedrag de pensioenspaargelden van RF vormde.

64. Derhalve ben ik van mening dat de litigieuze belastingregel een beperking van het vrije kapitaalverkeer vormt die krachtens artikel 63 VWEU verboden is.

*3. Bestaan van een rechtvaardiging voor de beperking van het vrije kapitaalverkeer, in de zin van artikel 65 VWEU*

65. Uit de rechtspraak over artikel 65, lid 1, VWEU, gelezen in samenhang met artikel 65, lid 3, volgt dat een nationale belastingregel slechts verenigbaar met de Verdragsbepalingen inzake het vrije kapitaalverkeer kan worden geacht indien het verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die objectief gesproken niet vergelijkbaar zijn, dan wel wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang. [64]

66. Wat in de eerste plaats de vergelijkbaarheid van de situaties [65] betreft, heeft de Duitse regering ter terechtzitting gesteld dat de situatie van een uit nationale begrotingsmiddelen gefinancierd hulpproject en die van een door het EOF gefinancierd hulpproject objectief verschillend zijn. Met name heeft zij aangevoerd dat EOF-projecten over een betere financiering kunnen beschikken dan met nationale middelen gefinancierde projecten, zodat de lonen in het kader van EOF-projecten hoger liggen dan de lonen in het kader van projecten die worden gefinancierd met nationale middelen.

67. In zoverre is het vaste rechtspraak dat de vergelijkbaarheid van situaties moet worden onderzocht uit het oogpunt van de doelstelling die wordt nagestreefd met de nationale bepalingen in kwestie. [66] In dit verband moeten alleen de criteria die relevant zijn volgens de betreffende wettelijke regeling in aanmerking worden genomen om te beoordelen of het uit die regeling voortvloeiende verschil in behandeling objectief verschillende situaties weerspiegelt. [67]

68. In de onderhavige zaak houdt de belastingvrijstelling in kwestie verband met een onderscheidingscriterium dat in wezen gebaseerd is op de oorsprong van de gelden. Met betrekking tot de uit nationale begrotingsmiddelen gefinancierde projecten voert verzoekster aan dat de bij § 34c, lid 5, EStG verleende vrijstelling ertoe strekt ontwikkelingshulporganen te ondersteunen door hen te helpen de best presterende werknemers aan te trekken. Het lijkt er dus op dat het algemene doel bestaat in de ondersteuning van buitenlandse ontwikkelingsprojecten. Het belangrijkste instrument van de Europese Unie op het gebied van ontwikkelingssamenwerking is het EOF, dat tot doel heeft projecten te financieren, met name in de ACS-staten. In het licht van die doelstellingen zouden door het EOF gefinancierde projecten en uit nationale begrotingsmiddelen gefinancierde projecten moeten worden geacht vergelijkbaar te zijn. Zelfs indien het Hof onderzoek zou verrichten naar de rechtvaardiging van de Duitse regering dat de lonen in het kader van EOF-projecten hoger liggen dan de lonen die worden betaald in het kader van projecten die worden gefinancierd met nationale middelen, dient te worden benadrukt dat die regering dat argument – dat hoe dan ook niet gebaseerd is op de doelstelling van de litigieuze belastingregel – niet heeft onderbouwd. Derhalve ben ik van mening dat het in het hoofdgeding aan de orde zijnde verschil in behandeling ziet op situaties die objectief vergelijkbaar zijn.

64 Zie in die zin arrest van 30 juni 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

65 In deze conclusie onderzoek ik niet de relevantie van de vergelijkbaarheidstoets, die niet aan de orde is [zie de conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, punt 22)].

66 Zie in die zin arresten van 18 juli 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, punt 38); 1 april 2014, Felixstowe Dock and Railway Company e.a. (C-80/12, EU:C:2014:200, punt 25), en 12 juni 2018, Bevola en Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punt 32).

67 Arresten van 2 juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, punt 49), en 10 mei 2012, Santander Asset Management SGIIC e.a. (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punt 28).

69. In de tweede plaats is een beperking van de vrijheid van kapitaalverkeer volgens vaste rechtspraak van het Hof slechts toelaatbaar wanneer zij, in het geval van directe discriminatie, gerechtvaardigd wordt door een van de gronden waarin de Verdragen uitdrukkelijk voorzien en, indien dit het geval is, enkel indien zij geschikt is om de verwezenlijking van het doel in kwestie te waarborgen en niet verder gaat dan noodzakelijk is om dat doel te bereiken.[68]

70. In de onderhavige zaak wordt in de stukken waarover het Hof beschikt, niet gepreciseerd welke doelstelling de nationale belastingdienst nastreefde bij de vaststelling van het criterium dat de ontwikkelingshulpmaatregel voor ten minste 75 % moet zijn gefinancierd uit nationale begrotingsmiddelen.

71. Volgens de verklaringen die de Duitse regering ter terechtzitting heeft afgelegd, valt de litigieuze belastingregel onder de soevereine bevoegdheden van de Bondsrepubliek Duitsland. Dienaangaande zij opgemerkt dat het weliswaar aan elke lidstaat is om zijn stelsel voor het heffen van belasting over inkomsten te organiseren, maar dat het vaste rechtspraak is dat de lidstaten hun fiscale autonomie moeten uitoefenen met inachtneming van de in het Unierecht neergelegde vereisten, met name die welke zijn neergelegd in de bepalingen van het VWEU die betrekking hebben op het vrije verkeer van kapitaal, hetgeen impliceert dat het belastingstelsel aldus moet worden ingericht dat het niet discriminerend is.[69] De rechtvaardiging in kwestie dient dan ook te worden afgewezen, zonder dat de evenredigheid ervan hoeft te worden onderzocht.

### *4. Tussenconclusie*

72. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging om op de prejudiciële vraag te antwoorden dat artikel 63 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de toepassing van een belastingregel van een lidstaat zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die slechts voorziet in een vrijstelling van inkomstenbelasting voor het salaris dat een voor ontwikkelingshulpactiviteiten ingezette werknemer ontvangt, wanneer deze activiteiten voor ten minste 75 % worden gefinancierd uit nationale begrotingsmiddelen, terwijl diezelfde belastingregel tot gevolg heeft dat een werknemer het voordeel van een dergelijke vrijstelling wordt ontzegd wanneer hij wordt ingezet voor soortgelijke activiteiten die in dezelfde mate worden gefinancierd door een van de EOF's.

73. In zijn verwijzingsbeslissing heeft de nationale rechter het Hof evenwel verzocht om te onderzoeken of de litigieuze belastingregel verenigbaar is met het beginsel van loyale samenwerking, dat is neergelegd in artikel 4, lid 3, VEU juncto de artikelen 208 en 210 VWEU. Enkel voor het geval dat het Hof het niet eens zou zijn met de bovenstaande conclusie en besluit om de toepassing van die bepalingen toch te onderzoeken, zal ik die kwestie hieronder bespreken.

74. Alvorens over te gaan tot mijn analyse van de door de nationale rechter geformuleerde vraag, dien ik erop te wijzen dat – zoals reeds is uiteengezet[70] – uit vaste rechtspraak van het Hof volgt dat artikel 63 VWEU *rechtstreekse werking* heeft, zodat het voor de nationale rechter kan worden ingeroepen en tot gevolg kan hebben dat daarmee strijdige nationale bepalingen buiten toepassing

68 Zie in die zin arresten van 25 april 2013, Jyske Bank Gibraltar (C-212/11, EU:C:2013:270, punt 60); 6 maart 2018, SEGRO en Horváth (C-52/16 en C-113/16, EU:C:2018:157, punten 76 e.v.), en 18 juni 2020, Commissie/Hongarije (Transparantie van verenigingen) (C-78/18, EU:C:2020:476, punt 76 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

69 Zie in die zin arrest van 30 januari 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, punten 42 en 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

70 Zie punt 42 hierboven.

worden gelaten. Het beginsel van loyale samenwerking heeft dit echter niet tot gevolg.[71] Bovendien heeft het Hof die Verdragsbepaling meermaals toegepast op de nationale belastingwetgeving, wat niet geldt voor het beginsel van loyale samenwerking.[72] Derhalve is het voor de bevoegdheden van de lidstaten minder ingrijpend dat de fundamentele vrijheden van de interne markt – en met name het vrije verkeer van kapitaal – worden ingeroepen dan dat artikel 4, lid 3, VEU, gelezen in samenhang met de artikelen 208 en 210 VWEU op het gebied van parallelle bevoegdheden wordt ingeroepen. Ik zal dit hieronder bespreken.

## *D. Toepassing van het beginsel van loyale samenwerking in samenhang met de in de Verdragen neergelegde regels inzake bevoegdheden*

75. De verwijzende rechter wenst in wezen te vernemen of het beginsel van loyale samenwerking, dat is neergelegd in artikel 4, lid 3, VEU juncto de artikelen 208 en 210 VWEU, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale belastingregel als die welke in het hoofdgeding aan de orde is.

76. Om die vraag te kunnen beantwoorden, besteed ik ten eerste aandacht aan de uitoefening van de bevoegdheden op het gebied van ontwikkelingssamenwerking door de Unie en de lidstaten. Ten tweede onderzoek ik of een nationale belastingregel als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, artikel 4, lid 3, VEU juncto artikel 4, lid 4, artikel 208 en artikel 210 VWEU, schendt. Ten derde ga ik in op de kwestie van de rechtstreekse werking van die bepalingen.

### *1. Uitoefening van bevoegdheden door de Unie en de lidstaten*

#### *a) Regels inzake de bevoegdheid op het gebied van ontwikkelingssamenwerking en de doeltreffendheidsverplichting*

77. Om te beginnen dien ik erop te wijzen dat de Unie naargelang van het betreffende gebied exclusieve, gedeelde of „ondersteunende" bevoegdheden kan hebben.[73] De gebieden van die specifieke bevoegdheden worden vermeld in de artikelen 3 tot en met 6 VWEU.

78. Op het gebied van ontwikkelingssamenwerking bepaalt artikel 4, lid 4, VWEU dat de Unie „bevoegd [is] op te treden en een gemeenschappelijk beleid te voeren", waaraan wordt toegevoegd dat „de uitoefening van die bevoegdheid […] de lidstaten niet [belet] hun eigen bevoegdheid uit te oefenen". Deze laatste bevoegdheid is dus niet opgenomen in de lijst „standaard" gedeelde bevoegdheden van artikel 4, lid 2, VWEU, waarin gebieden worden opgesomd zoals de interne markt, landbouw en visserij, consumentenbescherming en vervoer.[74] Wat gedeelde bevoegdheden betreft, huldigt artikel 2, lid 2, VWEU het *preemption*-beginsel, op grond waarvan „[d]e lidstaten […] hun bevoegdheid [uitoefenen] voor zover de Unie haar

71 Zie arresten van 24 oktober 1973, Schlüter (9/73, EU:C:1973:110), en 15 januari 1986, Hurd (44/84, EU:C:1986:2).

72 Het Hof heeft reeds geoordeeld dat het in artikel 4, lid 3, VEU neergelegde beginsel van loyale samenwerking niet aldus kan worden uitgelegd dat het voor de lidstaten een zelfstandige verplichting doet ontstaan die verder gaat dan de verplichtingen die op hen rusten krachtens de artikelen 63 en 65 VWEU (zie in die zin arrest van 30 juni 2016, Riskin en Timmermans, C-176/15, EU:C:2016:488, punt 36, en beschikking van 19 september 2012, Levy en Sebbag, C-540/11, EU:C:2012:581, niet gepubliceerd, punten 27-29).

73 Zie artikel 2, leden 1, 2 en 5, VWEU. De term „ondersteunend" omvat de bevoegdheden die de Europese Unie volgens artikel 2, lid 5, VWEU heeft om het optreden van de lidstaten te ondersteunen, te coördineren of aan te vullen.

74 Artikel 4, lid 2, VWEU dient te worden gelezen in samenhang met artikel 2, lid 2, VWEU. Daarentegen beletten exclusieve bevoegdheden de lidstaten – op grond van artikel 2, lid 1, VWEU – om op te treden en beletten ook gedeelde bevoegdheden – op grond van artikel 2, lid 2, VWEU – de lidstaten om op te treden, althans zodra de Unie haar bevoegdheid heeft uitgeoefend.

bevoegdheid niet heeft uitgeoefend". Daarentegen houdt de bevoegdheidsregel van artikel 4, lid 4, VWEU[75] in dat de uitoefening van de bevoegdheid van de Unie de lidstaten niet belet hun eigen bevoegdheid uit te oefenen. Deze regel „is uitgewerkt als wat een ‚secundair gebied van gedeelde bevoegdheid' zou kunnen worden genoemd"[76], een „bevoegdheid zonder *preemption*"[77] of een „parallelle gedeelde bevoegdheid"[78]. Kortom, het bijzondere aan artikel 4, lid 4, VWEU is dat het zowel de Europese Unie als de lidstaten toestaat om hun bevoegdheden parallel uit te oefenen.[79]

79. Bovendien moet artikel 4, lid 4, VWEU gelezen worden in samenhang met de artikelen 208 en 210 VWEU, die specifieke Verdragsbepalingen op het gebied van ontwikkelingssamenwerking zijn. Met name bepaalt artikel 208, lid 1, VWEU dat de bevoegdheden van de Unie en die van de lidstaten elkaar dienen te „completeren en versterken". Daarnaast bepaalt artikel 210, lid 1, VWEU dat de Unie en de lidstaten, om de complementariteit en de *doeltreffendheid* van hun optreden te bevorderen, gezamenlijk kunnen optreden, en dat de lidstaten indien nodig moeten bijdragen tot de tenuitvoerlegging van hulpprogramma's van de Unie.

80. Mijns inziens volgt hieruit dat artikel 4, lid 4, artikel 208, lid 1, en artikel 210, lid 1, VWEU als opzichzelfstaande bepalingen een verplichting aan de Europese Unie en de lidstaten opleggen om elkaars optreden op het gebied van ontwikkelingssamenwerking te versterken, teneinde dat optreden *doeltreffend* te maken. Bovendien bepaalt artikel 4, lid 4, VWEU dat de uitoefening van de bevoegdheid van de Unie op het gebied van ontwikkelingssamenwerking „de lidstaten niet [belet] hun eigen bevoegdheid uit te oefenen". Deze Verdragsbepalingen zwijgen echter over de vraag of er op de lidstaten een vergelijkbare negatieve verplichting rust die inhoudt dat zij de uitoefening van de bevoegdheid van de Unie op het gebied van ontwikkelingssamenwerking niet mogen hinderen of belemmeren. Een uitlegging van artikel 4, lid 4, artikel 208, lid 1, en artikel 210, lid 1, VWEU waarbij wordt uitgegaan van wederkerigheid tussen de Unie en de lidstaten, vereist mijns inziens dan ook dat het beginsel van loyale samenwerking wordt toegepast.

*b) Beginsel van loyale samenwerking dat is neergelegd in artikel 4, lid 3, VEU*

81. Voor de onderhavige zaak lijken de bewoordingen van artikel 4, lid 3, derde alinea, VEU uitermate relevant. Die alinea legt de lidstaten een verplichting op om „de vervulling van de taak van de Unie [te vergemakkelijken]" en zich te „onthouden […] van alle maatregelen die de verwezenlijking van de doelstellingen van de Unie in gevaar kunnen brengen".[80] Derhalve legt zij de lidstaten een positieve verplichting op om de vervulling van de taak van de Unie te

75 Artikel 4, lid 3, VWEU is in grotendeels vergelijkbare bewoordingen vervat met betrekking tot bevoegdheden op het gebied van onderzoek, technologische ontwikkeling en de ruimte.

76 Cardwell, P.J., en Jančić, D., „The European Parliament and development cooperation: democratic participation in the ‚low politics' of EU external relations", *Journal of European Integration*, 2019, 41:3, blz. 365-381, DOI: 10.1080/07036337.2019.1599369.

77 Zie Cremona, M., „Defining Competence in EU External Relations: Lessons from the Treaty Reform Process", in Dashwood, A., en Maresceau, M. (red.), *Law and Practice of EU External Relations: Salient Features of a Changing Landscape*, Cambridge, Cambridge University Press, 2008, blz. 44.

78 Zie de conclusie van advocaat-generaal Ćapeta in de zaak ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft (C-500/20, EU:C:2022:79, voetnoot 59).

79 Het *preemption*-beginsel kan als volgt worden omschreven: „[Z]odra de Unie een onderwerp heeft geregeld, kunnen de lidstaten het niet meer zelf regelen zolang de regeling van de Unie van kracht blijft" (conclusie van advocaat-generaal Ćapeta in de zaak ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft, C-500/20, EU:C:2022:79, punt 73). Artikel 4, lid 4, VWEU lijkt een uitzondering te vormen op artikel 2, lid 2, en artikel 4, lid 2, VWEU, waarin de gedeelde bevoegdheden en de *preemption*-regel worden vastgelegd, maar lijkt niet onder artikel 2, lid 5, VWEU te vallen, waarin de bevoegdheden van de Unie om het optreden van de lidstaten te ondersteunen, te coördineren of aan te vullen zijn neergelegd.

80 Zie bijvoorbeeld arrest van 27 november 2012, Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756, punt 148).

vergemakkelijken, alsmede een algemeen verbod om vorenbedoelde maatregelen vast te stellen. Ik zou hieraan willen toevoegen dat die alinea veeleer naar de taak en de doelstellingen van de Europese Unie verwijst dan naar het Unierecht. [81]

82. Wat de context betreft, wijs ik erop dat artikel 4, lid 3, VEU op het gebied van ontwikkelingssamenwerking dient te worden gelezen in samenhang met de in artikel 21 VEU genoemde doelstellingen. [82] Precies in die context zijn de lidstaten krachtens het in artikel 4, lid 3, derde alinea, VEU neergelegde beginsel van loyale samenwerking verplicht om zich te onthouden van maatregelen die de vervulling van de taak van de Unie kunnen bemoeilijken of de verwezenlijking van de doelstellingen van de Unie in gevaar kunnen brengen.

83. Het beginsel van loyale samenwerking is van toepassing ongeacht of de bevoegdheid in kwestie een exclusieve dan wel een gedeelde bevoegdheid is. [83] Zo heeft het Hof in het arrest Commissie/Zweden [84] geoordeeld dat het Koninkrijk Zweden artikel 4, lid 3, VEU had geschonden doordat het eenzijdig had voorgesteld om een bepaalde stof toe te voegen aan de bijlage bij een internationale overeenkomst op een gebied van gedeelde bevoegdheid. Hierdoor was die lidstaat „afgeweken van een in de Raad afgesproken gemeenschappelijke strategie", wat gevolgen had voor de Europese Unie. [85] Mijns inziens zou die rechtspraak ook moeten kunnen worden toegepast op het gebied van de „parallelle gedeelde" bevoegdheden. Dat de Unie haar bevoegdheid – ongeacht de aard ervan – heeft uitgeoefend, betekent namelijk dat de lidstaten de doelstellingen moeten eerbiedigen die de Europese Unie op het betreffende gebied tracht te verwezenlijken.

84. Derhalve volgt uit artikel 4, lid 4, artikel 208, lid 1, en artikel 210, lid 1, VWEU, gelezen in samenhang met het in artikel 4, lid 3, VEU neergelegde beginsel van loyale samenwerking, dat de lidstaten verplicht zijn om de vervulling van de taak van de Unie te vergemakkelijken en om de verwezenlijking van de door de Unie op het gebied van ontwikkelingssamenwerking nagestreefde doelstellingen niet in gevaar te brengen, dat wil zeggen om de doeltreffendheid van het optreden van de Unie op dat gebied te waarborgen. [86]

### *c) Toepassing op de onderhavige zaak*

85. In de onderhavige zaak zijn twee verschillende soorten bevoegdheden uitgeoefend. In de eerste plaats heeft de Unie overeenkomstig artikel 4, lid 4, artikel 208 en artikel 210 VWEU haar „parallelle gedeelde bevoegdheid" op het gebied van ontwikkelingssamenwerking uitgeoefend.

81 Zie in die zin arrest van 5 december 2017, Duitsland/Raad (C-600/14, EU:C:2017:935, punt 105). Zie, meer in het algemeen, Klamert, M., „Article 4", in Kellerbauer, M., Klamert, M., en Tomkin, J. (red.), *The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights. A Commentary*, Oxford University Press, Oxford, 2019, punten 26 e.v., en Guastaferro, B., „Sincere Cooperation and Respect for National Identities" in Schütze, R., en Tridimas, T., *Oxford Principles of European Union Law: The European Union Legal Order*, deel 1, Oxford University Press, 2018, blz. 354-383, en Roes, T., „Limits to Loyalty: the Relevance of Article 4(3) TEU", *Cahiers de Droit Européen*, nr. 1, 2016, blz. 253-284.

82 Arrest van 2 september 2021, Commissie/Raad (Overeenkomst met Armenië) (C-180/20, EU:C:2021:658, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

83 Zie in die zin arresten van 2 juni 2005, Commissie/Luxemburg (C-266/03, EU:C:2005:341, punt 58), en 14 juli 2005, Commissie/Duitsland (C-433/03, EU:C:2005:462, punt 64).

84 Zie arrest van 20 april 2010 (C-246/07, EU:C:2010:203).

85 Zie arrest van 20 april 2010, Commissie/Zweden (C-246/07, EU:C:2010:203, punt 91). Tevens dient te worden vermeld dat het Hof in die zaak artikel 4, lid 3, VEU *autonoom*, als een opzichzelfstaande bepaling, heeft toegepast, omdat de verplichting om samen te werken voortvloeit uit het vereiste van eenheid in de internationale vertegenwoordiging van de Unie.

86 Zie punten 79 en 80 hierboven.

86. Met name heeft zij *extern*, samen met de lidstaten, de vierde ACS-EEG-Overeenkomst en de Overeenkomst van Cotonou gesloten, die bij besluiten van de Raad zijn goedgekeurd.[87] Het Hof heeft reeds geoordeeld dat de lidstaten en de Europese Unie „gezamenlijk verantwoordelijk" zijn voor de verplichtingen die voortvloeien uit de vierde ACS-EEG-Overeenkomst.[88] Intern is de Europese Unie de uit die overeenkomsten voortvloeiende verplichtingen nagekomen door middel van Financieel Reglement 91/491/EEG, zoals dat van toepassing is op het zevende EOF, en bij het Financieel Reglement van 27 maart 2003 zoals dat van toepassing is op het negende EOF. Zoals reeds is uiteengezet, is de Commissie krachtens de akkoorden en overeenkomsten waarbij de verschillende EOF's zijn opgericht alsook de bijbehorende financiële reglementen verantwoordelijk voor het beheer van het zevende en het negende EOF.[89] Hieruit volgt dat de Unie in de onderhavige zaak haar „parallelle gedeelde" bevoegdheid extern heeft uitgeoefend door de bovengenoemde gemengde overeenkomsten te sluiten, en intern door de financiële reglementen in kwestie vast te stellen.

87. In de tweede plaats heeft de Bondsrepubliek Duitsland met de litigieuze belastingregel een belastingmaatregel vastgesteld op het gebied van de directe belastingen, dat bij de huidige stand van het recht niet tot de bevoegdheid van de Europese Unie behoort[90], maar tot de bevoegdheden die de lidstaten hebben behouden. Tegelijkertijd heeft de Bondsrepubliek Duitsland bij de vaststelling van de belastingregel ook haar bevoegdheid op het gebied van ontwikkelingssamenwerking uitgeoefend, aangezien die regel ziet op ontwikkelingshulp.

88. Hoewel de hierboven aangehaalde rechtspraak[91] geen aanwijzing bevat of –en, zo ja, op welke wijze – het in artikel 4, lid 3, VEU neergelegde beginsel van loyale samenwerking van toepassing is op de „parallelle gedeelde" bevoegdheden van artikel 4, lid 4, artikel 208, lid 1, en artikel 210, lid 1, VWEU, ben ik van mening dat dergelijke aanwijzingen kunnen worden gevonden met een beroep op de „framing of powers"-doctrine.[92] Volgens deze doctrine rust er op de lidstaten een algemene verplichting om het Unierecht te eerbiedigen bij de uitoefening van de bevoegdheden die zij hebben behouden. In zoverre behoren de directe belastingen bij de huidige stand van de ontwikkeling van het Unierecht weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten, maar zijn deze verplicht om die bevoegdheid uit te oefenen in overeenstemming met het Unierecht[93] en volgens mij ook in overeenstemming met de taak en de doelstellingen van de Unie. Hetzelfde geldt wanneer een lidstaat zijn bevoegdheden op het gebied van ontwikkelingssamenwerking uitoefent. Derhalve is het optreden van de lidstaten op gebieden die binnen de Unie niet zijn geharmoniseerd (of niet kunnen worden geharmoniseerd), zoals de directe belastingen en ontwikkelingssamenwerking, niet uitgesloten van de werkingssfeer van het in artikel 4, lid 3, VEU neergelegde beginsel van loyale samenwerking.

87 In het licht van de artikelen 2, 3 en 12 van de Overeenkomst van Cotonou lijkt het erop op dat de partijen bij die overeenkomst, met het oog op de uitvoering daarvan, hun beleid – dat wil zeggen de ten gunste van de betrokken staten genomen positieve maatregelen, maar niet de middelen van dat beleid – moeten coördineren. Vergelijkbare verplichtingen vloeien voort uit de artikelen 2 en 9 van de vierde ACS-EEG-Overeenkomst.

88 Met name heeft het Hof vastgesteld dat de Gemeenschap en haar lidstaten als partners van de ACS-staten gezamenlijk jegens hen verantwoordelijk zijn voor de nakoming van alle verplichtingen die voortvloeien uit de aangegane verbintenissen, waaronder die welke betrekking hebben op financiële steun (arrest van 2 maart 1994, Parlement/Raad, C-316/91, EU:C:1994:76, punt 29). Deze rechtspraak zou van overeenkomstige toepassing moeten zijn op de Overeenkomst van Cotonou.

89 Zie punt 45 hierboven.

90 Zie in die zin arresten van 26 mei 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punt 43), en 23 februari 2016, Commissie/Hongarije (C-179/14, EU:C:2016:108, punt 171 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

91 Zie punt 83 hierboven.

92 Het Hof heeft die doctrine toegepast in zaken op het gebied van bijvoorbeeld de sociale zekerheid, de organisatie van onderwijsstelsels, de rechterlijke organisatie en de directe belastingen. Zie meer in het algemeen Azoulai, L., „The ‚Retained Powers' Formula in the Case Law of the European Court of Justice: EU Law as Total Law?", *European Journal of Legal Studies*, (2011) 4, blz. 192.

93 Zie arrest van 12 juli 2012, Commissie/Spanje (C-269/09, EU:C:2012:439, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

89. Gelet op een en ander volgt uit artikel 4, lid 4, artikel 208, lid 1, en artikel 210, lid 1, VWEU, gelezen in samenhang met het in artikel 4, lid 3, VEU neergelegde beginsel van loyale samenwerking, dat de lidstaten, zelfs wanneer zij de bevoegdheden uitoefenen die zij hebben behouden op het gebied van de directe belastingen en ontwikkelingssamenwerking, verplicht zijn om de vervulling van de taak van de Unie te vergemakkelijken en om de verwezenlijking van de door de Unie op het gebied van ontwikkelingssamenwerking nagestreefde doelstellingen niet in gevaar te brengen.

*2. Bestaan van schending van artikel 4, lid 4, artikel 208, lid 1, en artikel 210, lid 1, VWEU juncto artikel 4, lid 3, VEU*

90. Om te beginnen dien ik te benadrukken dat wanneer de lidstaten afspreken om een gemeenschappelijk fonds zoals het EOF op te richten, zij regels dienen vast te stellen inzake de inkomstenbelasting ten aanzien van de financiering in het kader van dat fonds. Bij gebreke van dergelijke regels dient het Hof de onderhavige zaak evenwel te onderzoeken in het licht van de bestaande bepalingen van primair recht. De vraag rijst wanneer er sprake is van schending van die Verdragsbepalingen, gelezen in samenhang met het in artikel 4, lid 3, VEU neergelegde beginsel van loyale samenwerking.

91. Aangezien de lidstaten verplicht zijn om de vervulling van de taak van de Unie te vergemakkelijken en om de verwezenlijking van de door de Europese Unie op het gebied van ontwikkelingssamenwerking nagestreefde doelstellingen niet in gevaar te brengen, volgt hieruit mijns inziens dat zij geen maatregelen mogen opleggen die afbreuk doen aan de doeltreffendheid van het optreden van de Unie op dat gebied. Bovendien zijn de lidstaten verplicht om passende voorwaarden te scheppen voor de vervulling van die taak of de verwezenlijking van die doelstellingen. Belastingmaatregelen die kunnen leiden tot een verlaging van de financiering waarmee wordt getracht een ontwikkelingshulpproject in de ontvangende ACS-Staat te financieren, vergemakkelijken dan ook de vervulling van de taak van de Unie niet en bemoeilijken de verwezenlijking van de doelstellingen die de Unie op het gebied van ontwikkelingssamenwerking nastreeft. Wanneer de lidstaten belasting heffen over de door het EOF verstrekte financiering, vermindert namelijk het bedrag van de financiële steun dat de begunstigden van de hulpprojecten in kwestie in de ACS-staten ontvangen en worden er *financiële belemmeringen* voor die projecten opgeworpen.[94] Dergelijke belastingmaatregelen schenden bijgevolg de bovengenoemde bepalingen.

92. Zoals RF heeft opgemerkt[95], dient met name rekening te worden gehouden met de doelstellingen die zijn neergelegd in artikel 21, lid 2, onder d), VEU en in de Overeenkomst van Cotonou, te weten die welke betrekking hebben op de „uitroeiing van de armoede, duurzame ontwikkeling en geleidelijke integratie van de ACS-landen in de wereldeconomie”. Door het EOF op te richten en de programma's voor microprojecten op te stellen, zodat een breed scala aan projecten in de ACS-staten kan worden bevorderd,[96] hebben de Unie en de lidstaten zeer

94 Zie in die zin arrest van 15 september 1981, Bruce of Donington (C-208/80, EU:C:1981:194, punten 14-20).

95 Zie punt 44 van haar opmerkingen.

96 De programma's voor microprojecten kunnen namelijk betrekking hebben op een brede waaier aan projecten, gaande van schoolgebouwen, gezondheidscentra, water- en sanitatieprojecten, olie- en palmpitverwerkingsbedrijven en marktkramen tot duikers, en de processen zijn telkens zodanig ontworpen dat zij positieve gevolgen hebben voor de totstandbrenging van een egalitaire maatschappij, zowel voor arme als minderheidsgroepen in de maatschappij (zie voetnoot 47 hierboven).

specifieke middelen voor de verwezenlijking van die brede doelstellingen ingezet.[97] Met andere woorden, de financiering die het EOF verstrekt ten behoeve van de activiteiten die worden verricht in het kader van de programma's voor microprojecten, vormt de concrete manifestatie van die doelstellingen. In zoverre vormen die programma's een „door de VN geïnstigeerde Unie-interventie" die tot doel heeft aan de basisbehoeften van de gehele bevolking te beantwoorden.[98]

93. Hieruit volgt dat wanneer het EOF geld verstrekt aan een programma voor microprojecten, dit tot doel heeft dat programma te financieren en de lokale bevolking te ondersteunen die van dat project profiteert. Daarentegen is het doel ervan niet het financieren van de begroting van een van de lidstaten.[99] Derhalve zouden de lidstaten – ondanks de bijdragen aan de sociale zekerheid van de werknemers of andere, vergelijkbare diensten die door de lidstaten worden verleend – in beginsel geen belasting mogen heffen over de projecten en over de persoonlijke inkomsten die worden verworven in het kader van projecten die worden gefinancierd door het EOF. Wanneer over dergelijke voor ACS-staten bedoelde projecten belasting wordt geheven, leidt dit tot een verlaging van het bedrag van de financiële steun dat de begunstigden van de betreffende hulpprojecten in die staten ontvangen, wat *op zichzelf* artikel 4, lid 4, artikel 208, lid 1, en artikel 210, lid 1, VWEU juncto artikel 4, lid 3, VEU schendt.

94. Om na te gaan of die bepalingen zijn geschonden, hoeft bovendien niet te worden vastgesteld of met nationale middelen gefinancierde projecten in fiscaal opzicht anders worden behandeld dan door het EOF gefinancierde projecten. Anders dan het geval is bij beperkingen van het vrije kapitaalverkeer, kunnen die Verdragsbepalingen bijgevolg zelfs worden geschonden wanneer die twee soorten projecten in fiscaal opzicht níet verschillend worden behandeld. Aangezien nationale belastingmaatregelen die de vervulling van de taak van de Unie niet vergemakkelijken of het moeilijker maken om de doelstellingen van de Unie op het gebied van ontwikkelingssamenwerking te verwezenlijken, indruisen tegen het beginsel van loyale samenwerking, is het voor de vaststelling of de Verdragsbepalingen in kwestie geschonden worden, niet van belang of de litigieuze belastingregel de door het EOF gefinancierde projecten en de voor die projecten werkzame werknemers benadeelt. Integendeel, voor de toepassing van die bepalingen volstaat de vaststelling dat de doeltreffende uitvoering van de taak of de doeltreffende verwezenlijking van de doelstellingen van de Unie wordt bemoeilijkt.

### *3. Rechtstreekse werking*

95. Rechtstreekse werking houdt in dat een Unierechtelijke regel op nationaal niveau rechtstreeks voor de nationale rechter kan worden ingeroepen, zonder dat enige verdere „tussenkomst" van de nationale wetgever vereist is.[100] Wat de primaire wetgeving betreft, heeft het Hof het beginsel van rechtstreekse werking geformuleerd in het arrest Van Gend & Loos[101], met dien verstande echter

97 Zo is over de plattelandsgemeenschappen van de olieproducerende staten van Nigeria (de Nigerdelta) gezegd dat uit de interventies van de Unie „duidelijk blijkt" dat zij gehecht is aan het „mondiale streven om armoede uit te roeien". Tussen 1999 en 2012 bedroegen de uitgaven die gemoeid waren met de drie programma's voor microprojecten voor de negen staten van de regio meer dan 210 miljoen EUR. Naar verluidt hebben die programma's, die meer dan 20 000 microprojecten voor meer dan 4 000 plattelandsgemeenschappen in de negen gedekte staten omvatten, daadwerkelijk de armoede in de regio verminderd (zie voetnoot 47 hierboven).

98 Ibidem.

99 Dienaangaande zij opgemerkt dat buitenlandse hulpprojecten die voor ten minste 75 % worden gefinancierd uit nationale begrotingsmiddelen, vrijgesteld zijn van inkomstenbelasting. Hieruit blijkt dat er technisch gezien geen belemmeringen voor de vrijstelling van die inkomsten bestaan.

100 Conclusie van advocaat-generaal Bobek in de zaak Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Rechtstreekse werking) (C-205/20, EU:C:2021:759, punt 32).

101 Arrest van 5 februari 1963 (26/62, EU:C:1963:1).

dat de betreffende verplichtingen voldoende duidelijk, nauwkeurig en onvoorwaardelijk zijn om aan particulieren een recht toe te kennen dat zij als zodanig kunnen inroepen voor een nationale rechterlijke instantie.[102] Mijns inziens kunnen de beknopt geformuleerde bepalingen van artikel 4, lid 4, artikel 208, lid 1, en artikel 210, lid 1, VWEU, gelezen in samenhang met het in artikel 4, lid 3, VEU neergelegde beginsel van loyale samenwerking, onmogelijk aldus worden uitgelegd dat zij dergelijke verplichtingen bevatten. Dit geldt ook voor de bepalingen van de vierde ACS-EEG-Overeenkomst en de Overeenkomst van Cotonou, die partijen ter terechtzitting hebben besproken.[103]

96. In de onderhavige zaak is de handeling met rechtstreekse werking evenwel het besluit van de Commissie – of van de ordonnateur – waarbij de Commissie besluit een overheidsopdracht te gunnen of een subsidie te verlenen die de financiering van de betrokken organisatie mogelijk maakt. In beginsel dient er sprake te zijn van een gunnings- of subsidiebesluit dan wel een overeenkomst tussen de Commissie, die optreedt namens het EOF, en de betrokken organisatie, waarin de verplichtingen van elke partij worden vastgesteld. Helaas is een dergelijke handeling niet aanwezig in het dossier waarover het Hof beschikt. Uit de bepalingen van de financiële reglementen in kwestie volgt echter dat de Commissie optreedt als instantie die juridisch bindende besluiten ten aanzien van derden kan vaststellen.[104] In de onderhavige zaak kan de betrokken organisatie – en bijgevolg ook RF – zich op een dergelijk besluit beroepen. Het staat echter aan de nationale rechter om het bestaan en de inhoud van dat individuele besluit vast te stellen.

### *4. Tussenconclusie*

97. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging om op de prejudiciële vraag te antwoorden dat artikel 4, lid 4, artikel 208, lid 1, en artikel 210, lid 1, VWEU, gelezen in samenhang met het in artikel 4, lid 3, VEU neergelegde beginsel van loyale samenwerking, aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de toepassing van een belastingregel van een lidstaat die een werknemer het voordeel van een belastingvrijstelling ontzegt omdat hij wordt ingezet voor ontwikkelingshulpactiviteiten die worden gefinancierd door de EOF's. Wanneer de lidstaten aldus belasting heffen over de door het EOF verstrekte financiering, vermindert immers het bedrag van de financiële steun dat de begunstigden van de betreffende hulpprojecten in de derde landen ontvangen en worden er financiële belemmeringen voor die projecten opgeworpen.

102 Zie arrest van 24 juni 2019, Popławski (C-573/17, EU:C:2019:530, punten 58 en 61).

103 Meer bepaald is gerefereerd aan de artikelen 2, 3 en 9 van de Overeenkomst van Cotonou.

104 Zie de bevoegdheden en besluiten van de Commissie en de ordonnateur die worden vermeld in de artikelen 17-24 van Financieel Reglement 91/491, zoals dat van toepassing is op het zevende EOF, en in de artikelen 50-53 van het Financieel Reglement van 27 maart 2003, zoals dat van toepassing is op het negende EOF. Voorts dien ik erop te wijzen dat op de overeenkomsten die door de organisaties en de Commissie zijn gesloten en door het EOF zijn gefinancierd, de algemene voorwaarden voor de door het EOF gefinancierde overeenkomsten voor diensten golden, zoals die waren neergelegd in bijlage IV bij besluit nr. 3/90 van de ACS-EEG-Raad van ministers van 29 maart 1990 tot vaststelling en toepassing van de algemene voorschriften, de algemene voorwaarden en de procedurevoorschriften voor bemiddeling en arbitrage inzake uit de door de Commissie beheerde middelen van het Europees Ontwikkelingsfonds gefinancierde overeenkomsten voor werken, leveringen en diensten (PB 1990, L 382, blz. 1).

## IV. Conclusie

98. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging om de prejudiciële vraag van het Bundesfinanzhof te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 63 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de toepassing van een belastingregel van een lidstaat die slechts voorziet in een vrijstelling van inkomstenbelasting voor het salaris dat is ontvangen door een voor ontwikkelingshulpactiviteiten ingezette werknemer, wanneer deze activiteiten voor ten minste 75 % worden gefinancierd uit Duitse begrotingsmiddelen (via het voor ontwikkelingshulp verantwoordelijke Bondsministerie of de Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit), terwijl diezelfde belastingregel tot gevolg heeft dat een werknemer het voordeel van een dergelijke vrijstelling wordt ontzegd wanneer hij wordt ingezet voor soortgelijke activiteiten die in dezelfde mate worden gefinancierd door een van de Europese Ontwikkelingsfondsen (EOF's).

2) Subsidiair:

Artikel 4, lid 4, artikel 208, lid 1, en artikel 210, lid 1, VWEU, gelezen in samenhang met het in artikel 4, lid 3, VEU neergelegde beginsel van loyale samenwerking, moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de toepassing van een belastingregel van een lidstaat die een werknemer het voordeel van een belastingvrijstelling ontzegt omdat hij wordt ingezet voor ontwikkelingshulpactiviteiten die worden gefinancierd door de EOF's. Wanneer de lidstaten aldus belasting heffen over de door het EOF verstrekte financiering, vermindert immers het bedrag van de financiële steun dat de begunstigden van de betreffende hulpprojecten in de derde landen ontvangen en worden er financiële belemmeringen voor die projecten opgeworpen."