

61994J0107

Arrest van het Hof (Vijfde kamer) van 27 juni 1996. - P. H. Asscher tegen Staatssecretaris van Financiën. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Hoge Raad - Nederland. - Artikel 52 EG-Verdrag - Verplichting tot gelijke behandeling - Inkomstenbelasting voor niet-ingezetenen. - Zaak C-107/94.

Jurisprudentie 1996 bladzijde I-03089

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

++++

1. Vrij verkeer van personen ° Vrijheid van vestiging ° Verdragsbepalingen ° Personele werkingssfeer ° Niet-ingezetenen onderdaan van Lid-Staat, die gelijktijdig op grondgebied van deze Lid-Staat en in andere Lid-Staat werkzaamheden anders dan in loondienst uitoefent ° Daaronder begrepen

(EG-Verdrag, art. 52)

2. Vrij verkeer van personen ° Vrijheid van vestiging ° Belastingwetgeving ° Inkomstenbelasting ° Niet-ingezetenen onderdaan van Lid-Staat, die gelijktijdig op grondgebied van deze Lid-Staat en in andere Lid-Staat werkzaamheden anders dan in loondienst uitoefent ° Hoger belastingtarief dan voor ingezetenen geldt ° Ontoelaatbaarheid ° Compensatie, door middel van fiscale maatregelen, van niet-aansluiting bij en niet-betaling van bijdragen aan nationale sociale-zekerheidsregeling ° Ontoelaatbaarheid

(EG-Verdrag, art. 52; verordening nr. 1408/71 van de Raad)

Samenvatting

1. Een onderdaan van een Lid-Staat, die in een andere Lid-Staat, zijn woonstaat, een werkzaamheid anders dan in loondienst uitoefent, kan tegenover zijn staat van herkomst, op het grondgebied waarvan hij een andere werkzaamheid anders dan in loondienst uitoefent, een beroep doen op de bepalingen van artikel 52 van het Verdrag, wanneer hij zich, door de

uitoefening van een economische activiteit in een andere Lid-Staat dan zijn staat van herkomst, ten opzichte van laatstgenoemde staat in een vergelijkbare positie bevindt als iedere andere persoon die ten opzichte van de staat van ontvangst een beroep doet op de door het Verdrag gewaarborgde rechten en vrijheden.

2. Artikel 52 van het Verdrag moet aldus worden uitgelegd, dat het zich ertegen verzet, dat een Lid-Staat op een onderdaan van een Lid-Staat, die op zijn grondgebied een werkzaamheid anders dan in loondienst uitoefent en tegelijkertijd in een andere Lid-Staat, zijn woonstaat, een andere werkzaamheid anders dan in loondienst verricht, een hoger inkomstenbelastingtarief toepast dan het tarief dat wordt toegepast op ingezetenen die dezelfde werkzaamheid uitoefenen, wanneer er tussen deze belastingplichtigen en ingezetenen en gelijkgestelde belastingplichtigen geen enkel objectief verschil in situatie bestaat dat een dergelijk verschil in behandeling kan rechtvaardigen. Dit is onder meer het geval, wanneer door het niet-ingezetenschap niet kan worden ontkomen aan de toepassing van de progressieregel van de belasting en beide categorieën van belastingplichtigen zich ten opzichte van deze regel dus in een vergelijkbare situatie bevinden.

Een Lid-Staat kan evenmin, door middel van een verhoogd inkomstenbelastingtarief, rekening houden met het feit dat een belastingplichtige ingevolge de relevante bepalingen op het gebied van de vaststelling van de toe te passen sociale wetgeving van verordening nr. 1408/71 betreffende de toepassing van de sociale-zekerheidsregelingen op loontrekkenden en hun gezinnen, die zich binnen de Gemeenschap verplaatsen, geen bijdragen aan het nationale stelsel van sociale zekerheid hoeft te betalen. De omstandigheid dat de belastingplichtige is aangesloten bij het stelsel van sociale zekerheid van zijn woonstaat, hetgeen eveneens voortvloeit uit deze verordening, is in dit verband irrelevant.

Partijen

In zaak C-107/94,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van de Hoge Raad der Nederlanden, in het aldaar aanhangig geding tussen

P. H. Asscher

en

Staatssecretaris van Financiën,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 48 EEG-Verdrag, thans EG-Verdrag, wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: D. A. O. Edward, kamerpresident, J.-P. Puissochet, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann en M. Wathelet (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: P. Léger

griffier: H. A. Ruehl, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

° *P. H. Asscher, vertegenwoordigd door M. W. C. Feteris, belastingadviseur,*

° *de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door A. Bos, juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde,*

° *de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Roeder, Ministerialrat bij het Bondsministerie van Economische zaken, als gemachtigde,*

° *de Belgische regering, vertegenwoordigd door J. Devadder, bestuursdirecteur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, Buitenlandse handel en Ontwikkelingssamenwerking, als gemachtigde,*

° *de Franse regering, vertegenwoordigd door C. de Salins, adjunct-directeur bij de directie juridische zaken van het Ministerie van Buitenlandse zaken, en J.-L. Falconi, secretaris buitenlandse zaken bij die directie, als gemachtigden,*

° *de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door H. Michard en B. J. Drijber, leden van haar juridische dienst, als gemachtigden,*

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Asscher, vertegenwoordigd door M. W. C. Feteris, de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door J. S. van den Oosterkamp, assistent juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, de Franse regering, vertegenwoordigd door F. Pascal, speciaal afgezant bij de directie juridische zaken van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door S. Braviner, van het Treasury Solicitor's Department, als gemachtigde, en door A. Moses, QC, en de Commissie, vertegenwoordigd door B. J. Drijber, ter terechtzitting van 14 december 1995,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 15 februari 1996,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij arrest van 23 maart 1994, binnengekomen bij het Hof op 30 maart daaraanvolgend, heeft de Hoge Raad der Nederlanden krachtens artikel 177 EG-Verdrag vijf prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 48 EEG-Verdrag, thans EG-Verdrag.

2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen de staatssecretaris van Financiën en P. H. Asscher, een Nederlands onderdaan die in Nederland werkt zonder daar woonachtig te zijn, over de toepassing op laatstgenoemde van een hoger loonbelastingtarief dan het tarief dat wordt toegepast op in Nederland woonachtige of gelijkgestelde belastingplichtigen, die daar dezelfde werkzaamheid uitoefenen.

3 In Nederland is de directe belastingheffing van natuurlijke personen geregeld in de Wet op de inkomstenbelasting van 16 december 1964 (Staatsblad 519; hierna: "Wet IB") en in de Wet op de loonbelasting van 18 december 1964 (Staatsblad 521; hierna: "Wet LB"), zoals die in de loop van het jaar 1989 zijn gewijzigd (gewijzigde versies opgenomen in Staatsblad 1990, 103 respectievelijk 104).

4 Krachtens de wetten van 27 en 28 april 1989 (Staatsblad 122, 123, 129 en 611) is met ingang van 1 januari 1990 zowel voor de inkomstenbelasting als voor de loonbelasting een gecombineerde heffing van belasting en premies voor de volksverzekeringen ingevoerd. De heffing geschiedt sindsdien op basis van een uniforme grondslag: het belastbaar inkomen en het inkomen op basis waarvan de sociale premies worden berekend, stemmen met elkaar overeen, zodat het bedrag vrijgesteld van belasting en premieheffing (dat wil zeggen de basisaftrek) gelijk is.

5 De tarieftabel voor de belastingen, die uit drie schijven bestaat, is opgenomen in de artikelen 20a en 20b van de Wet LB (en, op dezelfde wijze, in de artikelen 53a en 53b van de Wet IB), die, uitsluitend voor de eerste schijf van het belastbare bedrag, verschillende tarieven bevatten. Vóór de belastinghervorming gold voor de eerste schijf echter een zelfde belastingtarief van 14 % voor alle belastingplichtigen die een salaris uit binnenlandse bron genoten.

6 Artikel 20a bevat een tabel voor in Nederland woonachtige of gelijkgestelde belastingplichtigen. Gelijkstelling vindt plaats wanneer de niet-ingezeten belastingplichtige aantoont, dat zijn wereldinkomen geheel of nagenoeg geheel (dat wil zeggen voor ten minste 90 %) bestaat uit in Nederland belastbaar inkomen, waarbij deze laatste voorwaarde wordt geacht te zijn vervuld, indien de belastingplichtige in Nederland is onderworpen aan de premieheffing voor het verplichte algemene stelsel van volksverzekeringen. Voor deze belastingplichtigen bedraagt de belasting over de eerste schijf van het belastbare bedrag 13 %.

7 Voor het belastingjaar 1990 kwam de eerste schijf van het belastbare bedrag overeen met een belastbaar jaarinkomen van lager dan of gelijk aan 42 123 HFL. Het tarief van de premies algemene volksverzekeringen, welke, tegelijkertijd met de belasting, alleen over de eerste belastingschijf werden geheven, was op dat moment 22,1 %. Het totale percentage dat ingezeten en gelijkgestelde belastingplichtigen over de eerste schijf van hun salaris betaalden, bedroeg derhalve 35,1 %.

8 Artikel 20b bevat een tabel, de zogenoemde buitenlandertabel, voor niet-ingezeten belastingplichtigen die niet voldoen aan de voorwaarden van artikel 20a, dat wil zeggen die minder dan 90 % van hun wereldinkomen in Nederland verwerven en geen premies aan de Nederlandse volksverzekeringen behoeven te betalen. Voor deze belastingplichtigen geldt voor de eerste belastingschijf een hoger tarief, namelijk 25 %.

9 Wat de twee andere belastingschijven betreft, bedraagt de belasting voor alle belastingplichtigen zonder onderscheid 50 % over de tweede schijf van het belastbare bedrag en 60 % over de derde schijf (vóór de hervorming van 1989 gold voor de derde schijf een percentage van 72 %).

10 Blijkens het dossier is Asscher in Nederland directeur van een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, P. H. Asscher BV, waarvan hij enig aandeelhouder is.

11 Asscher is tevens werkzaam in België, waar hij directeur is van een vennootschap naar Belgisch recht, de vennootschap Vereudia, waarvoor hij alleen in België werkzaamheden uitoefent.

12 In mei 1986 verlegde Asscher zijn woonplaats van Nederland naar België, zonder dat deze verhuizing enige wijziging meebracht voor de uitoefening van zijn werkzaamheden in Nederland en in België.

13 Wat de belastingen betreft, zijn de regels over de verdeling van de bevoegdheid tot belastingheffing tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden neergelegd in de bilaterale overeenkomst van 19 oktober 1970 tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot vaststellen van enige

andere regelen verband houdende met de belastingheffing (Tractatenblad 1970, nr. 192; hierna: de "overeenkomst").

14 Krachtens artikel 16, lid 1, juncto artikel 24, lid 2, sub 1, eerste volzin, van deze overeenkomst is het door Asscher in Nederland verkregen inkomen, te weten het salaris dat zijn Nederlandse vennootschap hem betaalt, enkel in Nederland belastbaar.

15 In België, zijn woonstaat, wordt Asscher over zijn overige inkomsten belast. De door hem in Nederland verkregen inkomsten zijn vrijgesteld van belasting, maar op grond van artikel 24, lid 2, sub 1, tweede volzin, van voormelde overeenkomst behoudt België het recht om met de vrijgestelde inkomsten rekening te houden bij het bepalen van het belastingtarief, om aldus de progressieregel toe te passen.

16 Op het vlak van de sociale zekerheid is de situatie van Asscher als volgt.

17 Totdat Asscher in mei 1986 zijn woonplaats naar België verlegde, was hij aangesloten bij het Nederlandse stelsel van volksverzekeringen. Sindsdien was hij niet langer verplicht, premies aan de Nederlandse volksverzekeringen te betalen en was hij op het gebied van de sociale zekerheid uitsluitend aan de Belgische wettelijke regeling onderworpen. Ten tijde van de feiten was hij in België verplicht aangesloten bij het sociale-zekerheidsstelsel voor zelfstandigen.

18 In juni 1990, de salarisperiode die in het hoofdgeding aan de orde is, werd op het door Asscher in Nederland ontvangen salaris over de eerste belastingschijf het tarief van 25 % toegepast.

19 Na afwijzing van het door hem ingediende bezwaar tegen de inhouding van belasting op zijn salaris over de maand juni 1990, stelde Asscher hoger beroep in bij het Gerechtshof te Amsterdam met het betoog, dat de toepassing van het 25 %-tarief een algemene indirecte discriminatie op grond van nationaliteit vormde, die in strijd was met de artikelen 7 en 48 EEG-Verdrag, thans de artikelen 6 en 48 EG-Verdrag.

20 In zijn arrest van 13 april 1992 wees het Gerechtshof het betoog betreffende discriminatie af. Het merkte op, dat vóór 1 januari 1990 een belastingplichtige als Asscher, die geen premies voor de volksverzekeringen hoefde te betalen (hierna: de "niet-premiebetalende belastingplichtige"), loon- en inkomstenbelasting betaalde tegen hetzelfde tarief als een belastingplichtige die wel premies voor de volksverzekeringen diende te betalen (hierna: de "premiebetalende belastingplichtige"), maar dat laatstgenoemde deze premies van zijn belastinggrondslag kon aftrekken.

21 Volgens het Gerechtshof heeft de algemene tariefverlaging die met ingang van 1 januari 1990 heeft plaatsgevonden, voor de premiebetalende belastingplichtige als tegenhanger gehad, dat de premies voor de volksverzekeringen niet meer van het belastbare bedrag kunnen worden afgetrokken. Dit nadeel deed zich echter niet voor de niet-premiebetalende belastingplichtigen gevoelen. Indien, aldus het Gerechtshof, voor niet-premiebetalende belastingplichtigen niet een hoger belastingtarief gold, zou de algemene tariefverlaging voor hen een ongerechtvaardigd voordeel ten opzichte van andere belastingplichtigen hebben betekend. Het oordeelde derhalve, dat de invoering, in het kader van de belastinghervorming, van verschillende belastingtarieven naar gelang de belastingplichtige al dan niet premies betaalt, objectief gerechtvaardigd was.

22 Asscher heeft tegen dit arrest beroep tot cassatie ingesteld.

23 Omdat de Hoge Raad twijfels had over de uitlegging van bepalingen van het EG-Verdrag, heeft hij besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen voor te leggen:

"1) Laat artikel 48 van het Verdrag toe dat een Lid-Staat (de werkstaat) het in die staat bij een aldaar gevestigde werkgever verdiende loon aanzienlijk zwaarder met inkomsten- en loonbelasting treft indien de werknemer niet in de werkstaat maar in een andere Lid-Staat woont?

2) Indien de vraag onder 1 ontkennend moet worden beantwoord, is dan het verschil in behandeling niettemin toegestaan indien het wereldinkomen van de werknemer, berekend naar de maatstaven van de werkstaat, aldus is samengesteld dat het voor minder dan 90 percent bestaat uit inkomsten die door de werkstaat bij niet-inwoners in de inkomstenbelasting kunnen worden betrokken?

3) Is het geoorloofd door een verschil in belastingtarief als hier bedoeld in aanmerking te nemen dat de werknemer in de werkstaat niet is onderworpen aan premieheffing voor de in die staat geldende volksverzekeringen?

4) Is hierbij van betekenis of de werknemer in de woonstaat onderworpen is aan premieheffing voor vergelijkbare verzekeringen?

5) Maakt het voor het antwoord op voormelde vragen verschil of de werknemer onderdaan van de werkstaat is?"

24 Teneinde de rechtspositie van Asscher te preciseren in het licht van de verdragsbepalingen op het gebied van het vrije verkeer van personen, moet om te beginnen de aard van de door hem uitgeoefende economische activiteiten worden gekwalificeerd.

25 Volgens vaste rechtspraak van het Hof moet als "werknemer" in de zin van artikel 48 van het Verdrag worden aangemerkt, iedere persoon die reële en daadwerkelijke arbeid verricht, met uitsluiting van werkzaamheden van zo geringe omvang dat zij louter marginaal en bijkomstig blijken. Volgens deze rechtspraak is het hoofdkenmerk van de arbeidsverhouding, dat iemand gedurende een bepaalde tijd voor een ander en onder diens gezag prestaties levert en als tegenprestatie een vergoeding ontvangt (arrest van 3 juli 1986, zaak 66/85, Lawrie-Blum, Jurispr. 1986, blz. 2121, r.o. 17).

26 Aangezien Asscher in Nederland directeur is van een vennootschap waarvan hij enig aandeelhouder is, oefent hij zijn werkzaamheid niet uit in het kader van een positie van ondergeschiktheid. Derhalve moet hij niet worden aangemerkt als "werknemer" in de zin van artikel 48 van het Verdrag, maar als een persoon die een werkzaamheid anders dan in loondienst uitoefent in de zin van artikel 52 van het Verdrag.

27 Wat de werkzaamheid van Asscher in België betreft, volstaat de vaststelling, dat uit het dossier waarover het Hof beschikt volgt, zonder dat dit punt door partijen is betwist, dat de beroepsactiviteit die hij in die staat verricht eveneens als een werkzaamheid anders dan in loondienst moet worden aangemerkt.

28 Mitsdien moet worden onderzocht, of een wettelijke regeling als thans aan de orde, verenigbaar is met artikel 52, en niet met artikel 48, van het Verdrag.

29 In elk geval moet worden gepreciseerd dat, volgens het arrest van 20 mei 1992 (zaak C-106/91, Ramrath, Jurispr. 1992, blz. I-3351, r.o. 17), bij vergelijking van de artikelen 48 en 52 van het Verdrag blijkt, dat zij op dezelfde beginselen zijn gebaseerd, zowel met betrekking tot de toegang tot en het verblijf op het grondgebied van de Lid-Staten van personen op wie het gemeenschapsrecht van toepassing is, als met betrekking tot het verbod van iedere discriminatie jegens hen op grond van nationaliteit. Hetzelfde geldt voor de uitoefening, op het grondgebied van de Lid-Staten, van een economische activiteit door personen op wie het gemeenschapsrecht van toepassing is.

30 In het licht van deze overwegingen moeten de prejudiciële vragen van de Hoge Raad der Nederlanden worden beantwoord.

De vijfde prejudiciële vraag

31 Met de vijfde prejudiciële vraag, die als eerste moet worden onderzocht, wenst de verwijzende rechterlijke instantie in hoofdzaak te vernemen, of een onderdaan van een Lid-Staat, die in een andere Lid-Staat, zijn woonstaat, een werkzaamheid anders dan in loondienst verricht, jegens zijn staat van herkomst, op het grondgebied waarvan hij een andere werkzaamheid anders dan in loondienst verricht, een beroep kan doen op de bepalingen van artikel 52 van het Verdrag.

32 Volgens vaste rechtspraak kunnen de verdragsbepalingen inzake de vrijheid van vestiging weliswaar niet worden toegepast op zuiver interne aangelegenheden van een Lid-Staat, doch dit neemt niet weg, dat de draagwijdte van artikel 52 van het Verdrag niet aldus kan worden uitgelegd, dat de eigen onderdanen van een bepaalde Lid-Staat van de toepassing van het gemeenschapsrecht worden uitgesloten, wanneer zij zich, door hun handelwijze, ten opzichte van hun staat van herkomst in een vergelijkbare positie bevinden als alle andere personen die de door het Verdrag gewaarborgde rechten en vrijheden genieten (zie, in die zin, arresten van 7 februari 1979, zaak 115/78, Knoors, Jurispr. 1979, blz. 399, r.o. 24; 3 oktober 1990, zaak C-61/89, Bouchoucha, Jurispr. 1990, blz. I-3551, r.o. 13; 31 maart 1993, zaak C-19/92, Kraus, Jurispr. 1993, blz. I-1663, r.o. 15, en 23 februari 1994, zaak C-419/92, Scholz, Jurispr. 1994, blz. I-505).

33 In casu oefende Asscher vóór 1986 vanuit Nederland, zijn staat van herkomst, een economische activiteit uit in België. Sinds de verlegging van zijn woonplaats naar België, in mei 1986, oefent hij zowel in Nederland als in België een economische activiteit uit, welke dubbele economische activiteit rechtstreekse gevolgen heeft voor de berekening, voor het belastingjaar 1990, van zijn belasting op inkomen in Nederland, welke het voorwerp van het hoofdgeding vormt. Mitsdien moet worden opgemerkt, dat Asscher gebruik heeft gemaakt van de door het Verdrag erkende rechten en vrijheden en dat hij een beroep kan doen op de overeenkomstige verdragsbepalingen.

34 Mitsdien moet op de vijfde prejudiciële vraag worden geantwoord, dat een onderdaan van een Lid-Staat, die in een andere Lid-Staat, zijn woonstaat, een werkzaamheid anders dan in loondienst uitoefent, tegenover zijn staat van herkomst, op het grondgebied waarvan hij een andere werkzaamheid anders dan in loondienst uitoefent, een beroep kan doen op de bepalingen van artikel 52 van het Verdrag, wanneer hij zich, door de uitoefening van een economische activiteit in een andere Lid-Staat dan zijn staat van herkomst, ten opzichte van laatstgenoemde staat in een vergelijkbare positie bevindt als iedere andere persoon die ten opzichte van de staat van ontvangst een beroep doet op de door het Verdrag gewaarborgde rechten en vrijheden.

De eerste en de tweede prejudiciële vraag

35 Met de eerste en de tweede vraag, die gezamenlijk moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in hoofdzaak te vernemen, in de eerste plaats, of artikel 52 van het Verdrag aldus moet worden uitgelegd, dat het zich ertegen verzet, dat een Lid-Staat een communautair

onderdaan die op zijn grondgebied een werkzaamheid anders dan in loondienst verricht en tegelijkertijd in een andere Lid-Staat, zijn woonstaat, een andere werkzaamheid anders dan in loondienst uitoefent, aan een hoger inkomstenbelastingtarief onderwerpt dan het tarief dat wordt toegepast op ingezetenen die dezelfde werkzaamheid uitoefenen. De verwijzende rechter wenst in de tweede plaats te vernemen, of het antwoord op deze vraag wordt beïnvloed door de omstandigheid, dat het wereldinkomen van de belastingplichtige voor minder dan 90 % bestaat uit inkomsten die door de staat waar hij werkt, doch niet woont, in de inkomstenbelasting kunnen worden betrokken.

36 Om deze vragen te beantwoorden moet er eerst aan worden herinnerd, dat ofschoon de directe belastingen tot de bevoegdheid van de Lid-Staten behoren, zulks niet wegneemt dat laatstgenoemden deze bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht dienen uit te oefenen en zich dus moeten onthouden van elke zichtbare of verkapte discriminatie op grond van nationaliteit (zie arresten van 14 februari 1995, zaak C-279/93, Schumacker, Jurispr. 1995, blz. I-225, r.o. 21 en 26, en 11 augustus 1995, zaak C-80/94, Wielockx, Jurispr. 1995, blz. I-2493, r.o. 16).

37 Vastgesteld moet worden, dat de wettelijke regeling die in het hoofdgeding aan de orde is, van toepassing is ongeacht de nationaliteit van de betrokken belastingplichtige.

38 Een nationale wettelijke regeling van dit type, die onderscheid maakt op basis van, in het bijzonder, het woonplaatscriterium, in dier voege dat het tarief van de loon- en de inkomstenbelasting voor bepaalde niet-ingezetenen hoger is dan voor ingezetenen en gelijkgestelde belastingplichtigen, kan voornamelijk ongunstig werken voor onderdanen van andere Lid-Staten. Niet-ingezetenen zijn immers in de meeste gevallen niet-onderdanen. Hieraan moet worden toegevoegd, dat een wettelijke regeling als in het hoofdgeding aan de orde is, des te meer hoofdzakelijk buitenlandse onderdanen zal kunnen raken, daar naast het woonplaatscriterium als criterium geldt, of het wereldinkomen voor tenminste 90 % uit in Nederland afkomstige inkomsten bestaat.

39 Onder deze omstandigheden kan het een indirecte discriminatie op grond van nationaliteit opleveren, wanneer op niet-ingezetenen belastingplichtigen die minder dan 90 % van hun wereldinkomen in Nederland verwerven ° welke voorwaarde wordt geacht te zijn vervuld indien zij in dit land geen premies voor de volksverzekeringen betalen ° een hoger loonbelasting- en inkomstenbelastingtarief wordt toegepast dan op ingezetenen en gelijkgestelde belastingplichtigen.

40 Vervolgens moet worden opgemerkt, dat er volgens vaste rechtspraak sprake is van discriminatie, wanneer verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties of wanneer dezelfde regel wordt toegepast op verschillende situaties (arrest Wielockx, reeds aangehaald, r.o. 17).

41 Op het gebied van de directe belastingen is de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen van een bepaalde staat in het algemeen niet vergelijkbaar. Die situaties verschillen immers objectief van elkaar, zowel wat de bron van inkomsten als wat de persoonlijke draagkracht of de persoonlijke en gezinssituatie betreft (arrest Wielockx, reeds aangehaald, r.o. 18, citaat uit het arrest Schumacker, reeds aangehaald, r.o. 31 e.v.).

42 Niettemin moet worden gepreciseerd dat, wanneer een fiscaal voordeel wordt onthouden aan niet-ingezetenen, een verschil in behandeling tussen deze twee categorieën van belastingplichtigen kan worden aangemerkt als discriminatie in de zin van het Verdrag, wanneer er geen objectief verschil bestaat dat grond kan opleveren voor een verschillende behandeling van beide categorieën belastingplichtigen op dit punt (zie, in die zin, arrest Schumacker, reeds aangehaald, r.o. 36-38).

43 Wanneer een Lid-Staat fiscale voordelen die verband houden met de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie, onthoudt aan een belastingplichtige die op zijn grondgebied werkt, doch niet woont, maar deze voordelen wel toekent aan de ingezeten belastingplichtige, is er volgens de rechtspraak van het Hof sprake van discriminatie, wanneer de niet-ingezetene zijn gehele of nagenoeg zijn gehele wereldinkomen in die staat verdient, aangezien dan de inkomsten in de woonstaat voor de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie onvoldoende zijn. Deze beide categorieën belastingplichtigen bevinden zich dus in een vergelijkbare situatie, wat de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie betreft (arrest Schumacker, reeds aangehaald, r.o. 36-38).

44 In het geval van een niet-ingezeten belastingplichtige die niet zijn gehele of nagenoeg gehele inkomen verwerft in de staat waar hij werkt, doch niet woont, kan het daarentegen gerechtvaardigd zijn, dat de werkstaat dergelijke voordelen onthoudt, aangezien vergelijkbare voordelen worden toegekend in de woonstaat, die op grond van internationaal belastingrecht de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking moet nemen.

45 In casu bestaat het verschil in behandeling in het feit, dat voor niet-ingezetenen die minder dan 90 % van hun wereldinkomen in Nederland verdienen, in de eerste schijf een belastingtarief van 25 % geldt, terwijl voor ingezetenen van Nederland die dezelfde werkzaamheid uitoefenen, in de eerste schijf een tarief van 13 % geldt, zelfs al verdienen zij in Nederland minder dan 90 % van hun wereldinkomen.

46 Volgens de Nederlandse regering vormt het hogere belastingtarief een compensatie voor de toepassing van de belastingprogressie, waaraan bepaalde niet-ingezetenen zouden ontsnappen omdat hun belastingplicht beperkt is tot inkomsten die zij in Nederland verkrijgen.

47 Dienaangaande moet worden gepreciseerd, dat de inkomsten die worden verkregen in de staat waar de belastingplichtige zijn economische activiteit uitoefent zonder daar te wonen, op grond van artikel 24, lid 2, sub 1, van de overeenkomst, dat het model volgt van artikel 23 A, leden 1 en 3, van het OESO-modelverdrag (methode van vrijstelling met voorbehoud van progressie), uitsluitend in die staat belastbaar zijn en in de woonstaat zijn vrijgesteld. De woonstaat behoudt evenwel het recht om met deze inkomsten rekening te houden bij de berekening van het bedrag van de belasting over de overige inkomsten van de betrokken belastingplichtige, teneinde, in het bijzonder, de progressieregel toe te passen.

48 In de omstandigheden van de onderhavige zaak kan een belastingplichtige dus niet aan toepassing van de progressieregel ontkomen op grond dat hij niet-ingezetene is. Bijgevolg bevinden beide categorieën belastingplichtigen zich ten opzichte van deze regel in een vergelijkbare situatie.

49 In die omstandigheden vormt het feit dat op bepaalde niet-ingezetenen een hoger tarief voor de belasting op inkomen toepasselijk is dan op ingezetenen en gelijkgestelden, een bij artikel 52 van het Verdrag verboden indirecte discriminatie.

50 Vervolgens moet worden onderzocht, of er een eventuele rechtvaardiging voor deze discriminatie bestaat.

51 In de eerste plaats is volgens de Nederlandse regering een verschil in belastingtarief voor niet-ingezetenen en niet-premiebetalende belastingplichtigen enerzijds en ingezetenen en gelijkgestelde belastingplichtigen anderzijds, gerechtvaardigd door de noodzaak om te vermijden, dat de belastingdruk voor eerstgenoemden aanzienlijk lichter is dan voor laatstgenoemden. Zonder de toepassing van een verhoogd tarief zouden niet-ingezetenen en niet-premiebetalende belastingplichtigen een fiscaal voordeel genieten ten opzichte van ingezetenen en gelijkgestelden, voor wie de afschaffing van de aftrekbaarheid van de sociale premies tot een stijging van het

belastbare inkomen en een overeenkomstige belastingverhoging heeft geleid.

52 Dit argument kan niet worden aanvaard.

53 Opgemerkt moet worden, dat het vermeende voordeel voor deze niet-ingezetenen, zo hiervan al sprake is, voortvloeit uit het besluit van de Nederlandse wetgever om de aftrekbaarheid van de sociale premies af te schaffen. Dit besluit treft uiteraard enkel de belastingplichtigen die verplicht zijn premies te betalen, hetgeen, volgens de Nederlandse regering, de belastingplichtigen die deze premies in Nederland niet hoeven te betalen, bevoordeelt. Deze omstandigheid mag geen aanleiding zijn voor een fiscale compensatie ten laste van laatstgenoemden, aangezien dit zou betekenen, dat zij worden gestraft voor het feit dat zij in Nederland geen sociale premies betalen.

54 Het is hoe dan ook het een óf het ander. Ofwel is Asscher enkel bij het Belgische stelsel van sociale zekerheid regelmatig aangesloten en dan mag hij niet door middel van een fiscale compensatie worden gestraft omdat hij in Nederland geen sociale premies betaalt, ofwel zou Asscher uitsluitend of gelijktijdig moeten zijn aangesloten bij het Nederlandse stelsel van sociale zekerheid, in welk geval Nederland van hem premies zou kunnen verlangen en hij zou worden uitgesloten van de "buitenlandertabel", zoals in rechtsoverweging 8 van dit arrest is uiteengezet. Hieruit volgt, dat de al dan niet aansluiting bij het ene of het andere nationale stelsel van sociale zekerheid in geen van beide situaties een rechtvaardiging kan vormen voor de toepassing van een hoger belastingtarief op niet-ingezetenen.

55 In de tweede plaats moet worden onderzocht, of het verschil in tarief wordt gerechtvaardigd door de noodzaak, de samenhang van het belastingstelsel van de betrokken Lid-Staat te verzekeren, gelijk zowel de staatssecretaris van Financiën, in het kader van de nationale procedure, als de Franse regering hebben betoogd.

56 In de arresten van 28 januari 1992 (zaak C-204/90, Bachmann, Jurispr. 1992, blz. I-249, en zaak C-300/90, Commissie/België, Jurispr. 1992, blz. I-305) oordeelde het Hof immers, dat de noodzaak om de samenhang van een belastingstelsel te verzekeren, een rechtvaardiging kan vormen voor een regeling die het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap beperkt.

57 Dit is in casu evenwel niet het geval.

58 In voormelde zaken bestond er een rechtstreeks verband tussen de aftrekbaarheid van de premies en de belasting over de bedragen die de verzekeraars ingevolge verzekeringen tegen ouderdom en overlijden verschuldigd waren, welk verband moest blijven bestaan teneinde de samenhang van het betrokken belastingstelsel te behouden. In dat geval had de belastingplichtige immers de keuze tussen, enerzijds, aftrekbaarheid van de verzekeringspremies en belastbaarheid van de bij afloop van het contract uitgekeerde kapitalen en renten en, anderzijds, niet-aftrekbaarheid van de premies, maar vrijstelling van de bij afloop van het contract ontvangen renten en kapitalen.

59 In casu daarentegen bestaat er fiscaal gezien geen rechtstreeks verband tussen, enerzijds, de toepassing van een verhoogd belastingtarief op het inkomen van bepaalde niet-ingezetenen die minder dan 90 % van hun wereldinkomen in Nederland verdienen en, anderzijds, het feit dat over het inkomen uit Nederlandse bron van deze niet-ingezetenen geen sociale premies worden geheven.

60 In de eerste plaats immers is aan de toepassing van een hoger belastingtarief geen enkele sociale bescherming verbonden. In de tweede plaats kan de situatie waarin bepaalde niet-ingezetenen niet bij het Nederlandse stelsel van sociale zekerheid zijn aangesloten, met als gevolg dat over hun inkomsten uit Nederlandse bron geen sociale premies worden geïnd, zo hiervoor een grond bestaat, zich slechts voordoen doordat, ter zake van de vaststelling van de toe te passen wetgeving, het algemene dwingende stelsel van verordening (EEG) nr. 1408/71 van de

Raad van 14 juni 1971 betreffende de toepassing van de socialezekerheidsregelingen op loontrekkenden en hun gezinnen, die zich binnen de Gemeenschap verplaatsen (PB 1971, L 149, blz. 2), wordt toegepast. Daaraan is ingevolge diezelfde bepalingen in beginsel het logische gevolg verbonden, dat de betrokkenen enkel zijn aangesloten bij het stelsel van sociale zekerheid van de woonstaat, waar zij een deel van hun beroepswerkzaamheden uitoefenen.

61 De rechtspraak van het Hof, volgens welke de Lid-Staten niet zelf kunnen bepalen in hoeverre hun eigen wettelijke regeling of die van een andere Lid-Staat van toepassing is, aangezien zij gehouden zijn de vigerende bepalingen van gemeenschapsrecht na te leven (zie arresten van 23 september 1982, zaak 276/81, Kuipers, Jurispr. 1982, blz. 3027, r.o. 14; 12 juni 1986, zaak 302/84, Ten Holder, Jurispr. 1986, blz. 1821, r.o. 21, en 10 juli 1986, zaak 60/85, Luijten, Jurispr. 1986, blz. 2365, r.o. 14), verzet zich ertegen, dat een Lid-Staat door middel van fiscale maatregelen in werkelijkheid beoogt de niet-aansluiting bij zijn stelsel van sociale zekerheid en de niet-betaling van premies aan dat stelsel te compenseren.

62 Gelet op het voorgaande moet op de eerste twee vragen worden geantwoord, dat artikel 52 van het Verdrag aldus moet worden uitgelegd, dat het zich ertegen verzet, dat een Lid-Staat op een onderdaan van een Lid-Staat, die op zijn grondgebied een werkzaamheid anders dan in loondienst uitoefent en tegelijkertijd in een andere Lid-Staat, zijn woonstaat, een andere werkzaamheid anders dan in loondienst verricht, een hoger inkomstenbelastingtarief toepast dan het tarief dat wordt toegepast op ingezetenen die dezelfde werkzaamheid uitoefenen, wanneer er tussen deze belastingplichtigen en ingezetenen en gelijkgestelde belastingplichtigen geen enkel objectief verschil in situatie bestaat dat dit verschil in behandeling kan rechtvaardigen.

De derde en de vierde prejudiciële vraag

63 De derde en de vierde vraag zijn in het kader van het onderzoek van eventuele rechtvaardigingen voor de discriminatie reeds beantwoord (zie, in het bijzonder, rechtsoverwegingen 53 en 54 alsmede 59-61).

64 Mitsdien moet aan de Hoge Raad der Nederlanden worden geantwoord, dat artikel 52 van het Verdrag zich ertegen verzet, dat een Lid-Staat door middel van een verhoogd inkomstenbelastingtarief in aanmerking neemt dat een belastingplichtige, ingevolge de relevante bepalingen van verordening nr. 1408/71 op het gebied van de vaststelling van de toe te passen sociale wetgeving, geen bijdragen aan het nationale stelsel van sociale zekerheid hoeft te betalen. De omstandigheid dat de belastingplichtige is aangesloten bij het stelsel van sociale zekerheid van zijn woonstaat, hetgeen eveneens voortvloeit uit verordening nr. 1408/71, is in dit verband irrelevant.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

65 De kosten door de Duitse, de Belgische, de Franse en de Nederlandse regering alsmede de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 23 maart 1994 gestelde prejudiciële vragen, verklaart voor recht:

1) Een onderdaan van een Lid-Staat, die in een andere Lid-Staat, zijn woonstaat, een werkzaamheid anders dan in loondienst uitoefent, kan tegenover zijn staat van herkomst, op het grondgebied waarvan hij een andere werkzaamheid anders dan in loondienst uitoefent, een beroep doen op de bepalingen van artikel 52 EG-Verdrag, wanneer hij zich, door de uitoefening van een economische activiteit in een andere Lid-Staat dan zijn staat van herkomst, ten opzichte van laatstgenoemde staat in een vergelijkbare positie bevindt als iedere andere persoon die ten opzichte van de staat van ontvangst een beroep doet op de door het Verdrag gewaarborgde rechten en vrijheden.

2) Artikel 52 van het Verdrag moet aldus worden uitgelegd, dat het zich ertegen verzet, dat een Lid-Staat op een onderdaan van een Lid-Staat, die op zijn grondgebied een werkzaamheid anders dan in loondienst uitoefent en tegelijkertijd in een andere Lid-Staat, zijn woonstaat, een andere werkzaamheid anders dan in loondienst verricht, een hoger inkomstenbelastingtarief toepast dan het tarief dat wordt toegepast op ingezetenen die dezelfde werkzaamheid uitoefenen, wanneer er tussen deze belastingplichtigen en ingezetenen en gelijkgestelde belastingplichtigen geen enkel objectief verschil in situatie bestaat dat een dergelijk verschil in behandeling kan rechtvaardigen.

3) Artikel 52 van het Verdrag verzet zich ertegen, dat een Lid-Staat door middel van een verhoogd inkomstenbelastingtarief in aanmerking neemt dat een belastingplichtige, ingevolge de relevante bepalingen van verordening (EEG) nr. 1408/71 op het gebied van de vaststelling van de toe te passen sociale wetgeving, geen bijdragen aan het nationale stelsel van sociale zekerheid hoeft te betalen. De omstandigheid dat de belastingplichtige is aangesloten bij het stelsel van sociale zekerheid van zijn woonstaat, hetgeen eveneens voortvloeit uit verordening nr. 1408/71, is in dit verband irrelevant.