

Arrêt de la Cour
Zaak C-234/01

Arnoud Gerritse
tegen
Finanzamt Neukölln-Nord

(verzoek van het Finanzgericht Berlin om een prejudiciële beslissing)

«Inkomstenbelasting – Niet-ingezetenen – Artikelen 59 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 49 EG) en 60 EG-Verdrag (thans artikel 50 EG) – Belastingvrije som – Aftrek van beroepskosten»

Conclusie van advocaat-generaal P. Léger van 13 maart 2003 I - 0000 Arrest van het Hof
(Vijfde kamer) van 12 juni 2003 I - 0000

Samenvatting van het arrest

*1..Vrij verrichten van diensten – Beperkingen – Belastingwetgeving – Inkomstenbelasting – Niet-ingezetenen uitgesloten van recht op aftrek van beroepskosten – Ontoelaatbaarheid
[EG-Verdrag, art. 59 (thans, na wijziging, art. 49 EG) en art. 60 (thans art. 50 EG)]*

2..Vrij verrichten van diensten – Beperkingen – Belastingwetgeving – Inkomstenbelasting – Vast tarief voor inkomsten van niet-ingezetenen en progressief tarief voor inkomsten van ingezetenen – Toelaatbaarheid – Voorwaarden

[EG-Verdrag, art. 59 (thans, na wijziging, art. 49 EG) en art. 60 (thans art. 50 EG)]

1. De artikelen 59 van het Verdrag (thans, na wijziging, artikel 49 EG) en 60 van het Verdrag (thans artikel 50 EG) verzetten zich tegen een nationale wettelijke regeling, waarin als algemene regel bij de belastingheffing van niet-ingezetenen rekening wordt gehouden met de onzuivere inkomsten zonder aftrek van beroepskosten, terwijl ingezetenen worden belast naar hun zuivere inkomsten na aftrek van die kosten. cf. punt 55 en dictum

2. De artikelen 59 van het Verdrag (thans, na wijziging, artikel 49 EG) en 60 van het Verdrag (thans artikel 50 EG) verzetten zich niet tegen een nationale wettelijke regeling waarin als algemene regel over de inkomsten van niet-ingezetenen een aan de bron ingehouden definitieve belasting wordt geheven tegen een uniform tarief van 25 %, terwijl de inkomsten van ingezetenen worden belast volgens een progressief tarief met toepassing van een belastingvrije som, mits het belastingpercentage van 25 % niet hoger is dan het percentage dat voor de betrokkene daadwerkelijk zou resulteren bij toepassing van het progressieve tarief op de zuivere inkomsten, vermeerderd met een bedrag overeenkomend met de belastingvrije som. cf. punt 55 en dictum

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)
12 juni 2003 (1)

„Inkomstenbelasting – Niet-ingezetenen – Artikelen 59 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 49 EG) en 60 EG-Verdrag (thans artikel 50 EG) – Belastingvrije som – Aftrek van beroepskosten”

In zaak C-234/01,
betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het Finanzgericht Berlin

(Duitsland), in het aldaar aanhangig geding tussen
Arnoud Gerritse

en

Finanzamt Neukölln-Nord ,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 52 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 43 EG),wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),,

samengesteld als volgt: M. Wathelet (rapporteur), kamerpresident, C. W. A. Timmermans, D. A. O. Edward, P. Jann en A. Rosas, rechters,
advocaat-generaal: P. Léger,
griffier: M.-F. Contet, hoofdadministrateur,
gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

?A. Gerritse, vertegenwoordigd door H. Grams, Rechtsanwalt, en D. Molenaar, belastingadviseur,
?het Finanzamt Neukölln-Nord, vertegenwoordigd door W. Czarnetzki en S. Wolff als gemachtigden,
?de Finse regering, vertegenwoordigd door T. Pynnä als gemachtigde,
?de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en W. Mölls als gemachtigden,
gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Gerritse en de Commissie ter terechtzitting van 9 januari 2003,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 maart 2003,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 28 mei 2001, ingekomen bij het Hof op 19 juni daaraanvolgend, heeft het Finanzgericht Berlin krachtens artikel 234 EG een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van artikel 52 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 43 EG).

2 Die vraag is gerezen in een geding tussen Gerritse en het Finanzamt Neukölln-Nord (hierna: Finanzamt) over de van hem geheven belasting ter zake van in Duitsland als niet-ingezetene verworven inkomsten.

Het nationale rechtskader

3 § 50a van het Einkommensteuergesetz (wet op de inkomstenbelasting), in de versie van 1996 (hierna: EStG 1996), regelt de belastingheffing van personen die beperkt belastingplichtig zijn, dat wil zeggen degenen die niet hun woonplaats of gewone verblijfplaats in Duitsland hebben en daar enkel belastingplichtig zijn over hun in die staat verworven inkomsten. § 50a, lid 4, van deze wet luidt: Ten aanzien van beperkt belastingplichtigen wordt de inkomstenbelasting geheven door inhouding aan de bron:

1. bij inkomsten die door binnenlandse kunstzinnige, sportieve, artistieke of soortgelijke prestaties of door de binnenlandse exploitatie ervan worden verworven, daaronder begrepen de inkomsten uit andere met deze prestaties verband houdende prestaties, ongeacht aan wie de inkomsten ten goede komen [...]

[...]De inhouding bedraagt 25 % van de inkomsten [...]

4 Volgens § 50, lid 5, vierde zin, EStG, in de versie van 1997, die met terugwerkende kracht van toepassing is op in 1996 verworven inkomsten, is in beginsel geen aftrek toegestaan voor beroepskosten, tenzij deze kosten meer dan de helft van de inkomsten vormen.

5 De broninhouding geldt in beginsel als eindheffing, zoals blijkt uit § 50, lid 5, EStG 1996: De inkomstenbelasting over de inkomsten die [...] onder de broninhouding vallen, wordt voor beperkt belastingplichtigen door die inhouding geacht te zijn voldaan.

6 Krachtens § 1, lid 3, EStG 1996 kunnen bepaalde personen die onder de werkingssfeer van § 50a vallen, evenwel verzoeken om als onbeperkt belastingplichtig voor de inkomstenbelasting te worden behandeld. In de aanslagprocedure die volgt op de aangifte, worden zij alsnog op dezelfde wijze belast als onbeperkt belastingplichtigen.

7 Beperkt belastingplichtigen kunnen deze mogelijkheid echter slechts benutten wanneer aan een van de volgende voorwaarden is voldaan: hetzij tenminste 90 % van hun inkomsten gedurende het kalenderjaar valt onder de Duitse inkomstenbelasting, hetzij de inkomsten die gedurende het kalenderjaar niet onder de Duitse inkomstenbelasting vallen, bedragen maximaal 12 000 DEM.

8 In de gewone aanslagprocedure inkomstenbelasting voor onbeperkt belastingplichtigen is de heffingsgrondslag voor inkomsten uit zelfstandige arbeid de zuivere opbrengst na aftrek van de beroepskosten (zie § 50, leden 1 en 2, EStG). Verder geldt de progressieve tabel van § 32a van het EStG 1996, die voor 1996 in een belastingvrije som van 12 095 DEM voorziet.

Het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

9 Gerritse, Nederlands onderdaan en woonachtig in Nederland, ontving in 1996 voor een optreden als drummer voor een radiostation in Berlijn het bedrag van 6 007,55 DEM.

Blijkens de stukken bedroegen de door dat optreden ontstane beroepskosten 968 DEM.

10 In hetzelfde jaar had Gerritse ook in zijn woonstaat en in België inkomsten, in totaal ongeveer 55 000 DEM bruto.

11 Op de voet van de Overeenkomst van 16 juni 1959 tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen van het inkomen en van het vermogen alsmede van verscheidene andere belastingen en tot het regelen van andere aangelegenheden op belastinggebied (BGBl. 1960 II, blz. 1782; hierna: bilaterale overeenkomst) en § 50a, lid 4, EStG 1996 is op het honorarium van 6 007,55 DEM een forfaitaire inkomstenbelasting van 25 % (zijnde 1 501,89 DEM) ingehouden.

12 In september 1998 diende Gerritse bij de Duitse belastingdienst een aangifte inkomstenbelasting in overeenkomstig § 1, lid 3, EStG 1996 teneinde als onbeperkt belastingplichtige te worden behandeld. Het Finanzamt weigerde echter om een aanslag inkomstenbelasting op te leggen, omdat de overige aangegeven inkomsten de limiet van 12 000 DEM overschreden. Het bezwaarschrift van Gerritse werd eveneens afgewezen.

13 Gerritse stelde tegen deze afwijzing beroep in bij het Finanzgericht Berlin, zich daarbij baserend op het door het gemeenschapsrecht gewaarborgde non-discriminatiebeginsel. Hij betoogde dat een onbeperkt belastingplichtige ingezetene in een vergelijkbare situatie wegens de belastingvrije som van 12 095 DEM geen belasting behoefde te betalen.

14 Volgens het Finanzamt zou Gerritse bij toepassing van de basistabel ontsnappen aan de tariefprogressie van de Duitse inkomstenbelasting, ofschoon de draagkracht als blijkend uit zijn wereldinkomen toepassing van een hoger tarief zou meebrengen. Hij zou op deze wijze worden bevoordeeld ten opzichte van onbeperkt belastingplichtige ingezetenen bij wie overeenkomstig § 32b, lid 1, sub 3, EStG 1996 het wereldinkomen in aanmerking wordt genomen voor de bepaling van het belastingtarief.

15 De verwijzende rechter vraagt zich af of de in § 50a, lid 4, eerste zin, sub 1, en tweede zin, EStG 1996 voorziene definitieve belastingheffing van 25 % verenigbaar met het gemeenschapsrecht is.

16 Volgens hem kan de mogelijkheid voor de woonstaat om op grond van de bilaterale overeenkomst rekening te houden met de in de staat van tewerkstelling verworven inkomsten bij de belastingheffing over het resterende wereldinkomen leiden tot een extra fiscale last voor de belastingplichtige, omdat eventuele sprongen in het inkomstenbelastingtarief niet volledig worden gecompenseerd door de aftrek van de belasting in de woonstaat, die zuiver abstract wordt berekend naar de verhouding tussen de in Duitsland verworven inkomsten en het wereldinkomen van de belastingplichtige.

17 Volgens de verwijzende rechter kan de definitieve belastingheffing van 25 % over de inkomsten van Gerritse niet worden gerechtvaardigd door het coherentiebeginsel, omdat er, zoals het Hof in zijn rechtspraak ter zake vereist, geen rechtstreeks verband tussen het belastingvoordeel ? in casu de toekenning van een belastingvrije som ? en de definitieve belastingheffing bestaat.

18 De verwijzende rechter stelt bovendien vast, dat de toepassing van een uniform tarief van 25 %, onder omstandigheden kan leiden tot een krasse benadeling van de beperkt belastingplichtige ten opzichte van de belastingplichtige ingezetene. In 1996 bijvoorbeeld was een alleenstaande belastingplichtige die in Nederland woonde en daar zuivere inkomsten van omgerekend 12 001 DEM had, naast onzuivere inkomsten in Duitsland uit zelfstandige arbeid als kunstenaar ten belope van 100 000 DEM en zuivere inkomsten van 50 001 DEM, een bedrag ad 25 000 DEM aan inkomstenbelasting, vermeerderd met een evenredig bedrag aan solidariteitsheffing, verschuldigd als eindheffing. Betrokken op zijn zuivere inkomsten in Duitsland, komt dit neer op een gemiddeld belastingtarief van 49,99 %, dat normaal enkel op personen met zeer hoge inkomsten van toepassing is (in 1996 bedroeg het hoogste belastingtarief voor ongehuwden 53 % voor het belastbare inkomen boven 120 042 DEM).

19 Indien de belastingplichtige zijn woonplaats in Duitsland zou hebben gehad en hij daar een zuiver wereldinkomen van 62 002 DEM had verworven, had hij volgens de basistabel slechts 15 123 DEM aan inkomstenbelasting hoeven te betalen. In dat geval was het gemiddelde belastingtarief slechts 24,4 % geweest, dus de helft van het in het vorige punt genoemde percentage.

20 De verwijzende rechter erkent echter dat in een groot aantal gevallen, met name bij zeer hoge binnenlandse inkomsten en lage beroepskosten, de in het hoofdgeding betrokken bepalingen ertoe leiden dat de aan de broninhouding onderworpen beperkt belastingplichtige, wat de tarieven betreft, gunstiger wordt behandeld dan de in Duitsland woonachtige belastingplichtige of de beperkt belastingplichtige waarop een aanslagprocedure volgens § 50 EStG 1996 van toepassing is. Gerritse behoort echter niet tot deze begunstigde personen, aangezien de op aanslag verschuldigde belasting over de in Duitsland verworven inkomsten in geval van een onbeperkte belastingplicht nihil zou zijn geweest.

21 De verwijzende rechter voegt eraan toe dat het geschil in het hoofdgeding zou kunnen worden opgelost door Gerritse de mogelijkheid tot inleiding van een aanslagprocedure inkomstenbelasting te bieden en dan de basistabel inkomstenbelasting toe te passen, zonder rekening te houden met de belastingvrije som; dit zou tot een enigszins lager bedrag aan inkomstenbelasting leiden dan thans is ingehouden. Dan rijst wel de vraag of dergelijke zeer kleine verschillen in belastingheffing een werkelijke belemmering voor het uitoefenen van een economische activiteit in een andere lidstaat vormen.

22 In die omstandigheden heeft de Finanzgericht Berlin besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vraag te stellen: Staat artikel 52 EG-Verdrag [...] eraan in de weg, dat op grond van § 50a, lid 4, eerste zin, sub 1, en tweede zin, van het [EStG 1996] op een Nederlandse onderdaan die in de Bondsrepubliek Duitsland tijdens het kalenderjaar een belastbaar zuiver inkomen van circa 5 000 DEM uit zelfstandige arbeid verwerft, een belastinginhouding ten belope van 25 % van het (onzuivere) inkomen

van circa 6 000 DEM, vermeerderd met solidariteitsheffing, wordt toegepast door de schuldenaar van de vergoeding, zonder dat eerstgenoemde de mogelijkheid heeft de betaalde belasting door middel van een verzoek tot terugbetaling of een verzoek tot aanslagoplegging geheel of gedeeltelijk terug te ontvangen?

De prejudiciële vraag

23 Vooraf moet worden vastgesteld dat Gerritse, die in Nederland woont, tijdelijk in Duitsland heeft gewerkt en daarvoor inkomen heeft genoten. De belastingheffing ter zake wordt voor de verwijzende rechter betwist. In die omstandigheden moet, zoals Gerritse en de Commissie hebben opgemerkt, de prejudiciële vraag worden begrepen als eerder betrekking te hebben op het vrij verrichten van diensten dan op de vrijheid van vestiging.

24 De verwijzende rechter wenst dus in wezen te vernemen of de artikelen 59 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 49 EG) en 60 EG-Verdrag (thans artikel 50 EG) zich verzetten tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding, waarin als algemene regel enerzijds bij de belastingheffing van niet-ingezetenen rekening wordt gehouden met de onzuivere inkomsten zonder aftrek van beroepskosten terwijl ingezetenen worden belast naar hun zuivere inkomsten na aftrek van hun beroepskosten, en anderzijds over de inkomsten van niet-ingezetenen een aan de bron ingehouden definitieve belasting wordt geheven tegen een uniform tarief van 25 %, terwijl de inkomsten van ingezetenen worden belast volgens een progressief tarief met toepassing van een belastingvrije som.

De aftrekbaarheid van beroepskosten

25 Gerritse en de Commissie stellen dat in het geval van onbeperkt belastingplichtige zelfstandigen enkel inkomstenbelasting over de opbrengst wordt geheven, terwijl de beroepskosten in het algemeen niet in de heffingsgrondslag worden betrokken, terwijl bij beperkt belastingplichtigen de belasting ad 25 % wordt geheven over de inkomsten en de beroepskosten niet aftrekbaar zijn (behalve wanneer zij meer bedragen dan de helft van de inkomsten, in welk geval de belasting wordt teruggegeven voorzover zij 50 % van het verschil tussen de inkomsten en de beroepskosten overschrijdt).

26 Gerritse wijst in het bijzonder op de ernst van de gevolgen voor niet-ingezeten kunstenaars die in Duitsland op tournee zijn, die in het algemeen zeer hoge beroepskosten hebben.

27 Vooraf moet worden vastgesteld dat de betrokken beroepskosten rechtstreeks verband houden met de activiteit waardoor de in Duitsland belastbare inkomsten zijn verworven, zodat ingezetenen en niet-ingezetenen in dat opzicht in een vergelijkbare situatie verkeren.

28 In die omstandigheden kan een nationale regeling die bij de belastingheffing geen aftrek van beroepskosten toestaat aan niet-ingezetenen maar wel aan ingezetenen, in het nadeel werken van hoofdzakelijk onderdanen van andere lidstaten en dus een in beginsel met de artikelen 59 en 60 van het Verdrag strijdige indirecte discriminatie op grond van nationaliteit inhouden.

29 Aangezien er voor het Hof geen nauwkeurig argument is aangevoerd om een dergelijke ongelijke behandeling te rechtvaardigen, moet worden vastgesteld dat de artikelen 59 en 60 van het Verdrag zich verzetten tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding, in zoverre zij voor beperkt belastingplichtigen de mogelijkheid om beroepskosten van hun belastbare inkomsten af te trekken uitsluit, terwijl zij deze mogelijkheid wel toekent aan onbeperkt belastingplichtigen.

De broninhouding van 25 %

Bij het Hof ingediende opmerkingen

30 Volgens Gerritse zijn de bevrijdende werking van de aan de bron ingehouden inkomstenbelasting en de daarmee gepaard gaande uitsluiting van niet-ingezetenen van elke vorm van teruggaaf van teveel betaalde belasting onverenigbaar met artikel 60, derde alinea, van het Verdrag. In het bijzonder het feit dat geen rekening wordt gehouden met de belastingvrije som, leidt tot een met het gemeenschapsrecht strijdige discriminatie omdat het opleggen van een minimum belastingtarief tot gevolg heeft, wat door het Hof in het arrest van 27 juni 1996, Asscher (C-107/94, Jurispr. blz. I-3089, punt 49) is veroordeeld.

31 Er is geen enkele objectieve rechtvaardiging voor deze ongelijke behandeling ten opzichte van ingezetenen. In het bijzonder kan geen geldig beroep worden gedaan op het argument van fiscale coherentie, omdat er geen voordeel is dat het belastingnadeel compenseert, zoals het Hof in zijn rechtspraak eist.

32 Het Finanzamt en de Finse regering betogen daarentegen dat het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingstelsel in overeenstemming met het gemeenschapsrecht is.

33 Om te beginnen vormt volgens het Finanzamt de inhouding aan de bron een wettig en passend middel voor de fiscale behandeling van een beperkt belastingplichtige die in het buitenland woont.

34 Vervolgens zou een onbeperkte toepassing van de basistabel in casu ertoe leiden dat geen Duitse inkomstenbelasting werd geheven en dat Gerritse zou ontsnappen aan de progressie van de Duitse inkomstenbelasting, ofschoon zijn wereldinkomen toepassing van een hoger tarief zou meebrengen. Op deze wijze zou hij als beperkt belastingplichtige worden bevoordeeld ten opzichte van onbeperkt belastingplichtigen bij wie voor de bepaling van het belastingtarief rekening wordt gehouden met het wereldinkomen.

35 Het Finanzamt en de Finse regering voegen eraan toe dat volgens 's Hofs rechtspraak (arresten van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punten 31-33; 14 september 1999, Gschwind, C-391/97, Jurispr. blz. I-5451, punt 22, en Asscher, reeds aangehaald, punt 44) de verplichting om rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van een belastingplichtige, in beginsel op de woonstaat rust en niet op de staat van oorsprong van de inkomsten, tenzij de eerstgenoemde staat, omdat de inkomsten te gering zijn om tot belastingheffing te kunnen leiden, niet aan deze verplichting kan voldoen, zodat economisch gezien geen van beide staten uiteindelijk in het kader van de aanslag met de persoonlijke situatie van de belastingplichtige rekening zou houden.

36 De toepassing van een belastingvrije som heeft tot doel om het bestaansminimum van belastingplichtigen met een laag inkomen te beschermen, wat in beginsel onder de verantwoordelijkheid van de woonstaat valt, waar de belastingplichtige in de regel het grootste gedeelte van zijn inkomen verwerft. De Duitse belastingautoriteiten houden bij een beperkt belastingplichtige rekening met het bestaansminimum, omdat hij, wanneer zijn buitenlandse inkomen minder bedraagt dan 12 000 DEM, onder de gewone aanslagprocedure valt.

37 Ten slotte komt volgens de Finse regering het tarief van 25 % vaak overeen met het feitelijke belastingtarief van de betrokkene in zijn woonstaat, zodat de betrokken broninhouding geen abnormale belemmering van het vrij verkeer van personen vormt.

38 De Commissie neemt een soortgelijk standpunt in. Zij is van mening dat, gelet op de feiten in het hoofdgeding, geen rekening moet worden gehouden met de belastingvrije som, dat wil zeggen dat het tarief moet worden toegepast dat overeenkomt met de belasting boven de belastingvrije som.

39 Zij stelt dus voor om het zuivere inkomen (A) op te tellen bij de belastingvrije som (B) ter verkrijging van een totaal (C). Het belastingbedrag (D) dat uit de toepasselijke tabel voor dit totaal (C) resulteert, kan worden beschouwd als een billijke belasting over het zuivere inkomen (A). Het gemiddelde belastingtarief, dat kan dienen als referentie voor een niet-discriminerende behandeling, vloeit dan voort uit de verhouding tussen het belastingbedrag (D) volgens de tabel en het zuivere inkomen (A).

40 Volgens de Commissie zou de berekening voor Gerritse er als volgt uitzien: het totaal (C) omvat de zuivere inkomsten (A) ten belope van 5 039,55 DEM en de belastingvrije som (B) van 12 095 DEM en bedraagt dus 17 134,55 DEM. Voor dit inkomen vermeldt de desbetreffende belastingtabel een belasting (D) van 1 337 DEM. Ten opzichte van het zuivere inkomen (A) komt dit bedrag overeen met een gemiddeld belastingtarief van 26,5 %, wat dicht bij het werkelijk op Gerritse toegepaste tarief van 25 % ligt.

41 Volgens de Commissie is tot dit percentage geen sprake van discriminatie. In casu is er dus geen aanleiding om bezwaar te maken tegen de toepassing van het uniforme tarief van 25 % op beperkt belastingplichtigen door de Duitse autoriteiten.

42 Zij deelt ook het standpunt van het Finanzamt en de Finse regering met betrekking tot de vraag of de belastingvrije som in aanmerking moet worden genomen. In beginsel is het aan de woonstaat, die de betrokkene naar zijn zuivere wereldinkomen volledig belast, overwegingen van sociale aard die een dergelijke belastingvrije som rechtvaardigen, in zijn belastingprogressieregeling op te nemen.

Antwoord van het Hof

43 Zoals het Hof reeds heeft vastgesteld, is de situatie van ingezetenen en van niet-ingezetenen bij directe belastingen in het algemeen niet vergelijkbaar. Het inkomen dat een niet-ingezetene in een staat verwerft, is meestal slechts een deel van zijn totale inkomen, waarvan het zwaartepunt is geconcentreerd op de plaats waar hij woont, terwijl voorts de persoonlijke draagkracht van de niet-ingezetene, die gevormd wordt door zijn totale inkomsten en zijn persoonlijke en gezinssituatie, het gemakkelijkst kan worden beoordeeld op de plaats waar hij het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft; deze plaats is in het algemeen zijn gebruikelijke woonplaats (reeds aangehaalde arresten Schumacker, punten 31 en 32; Gschwind, punt 22, en van 16 mei 2000, Zurstrassen, C-87/99, Jurispr. blz. I-3337, punt 21).

44 Wanneer een lidstaat een niet-ingezetene niet in aanmerking brengt voor bepaalde belastingvoordelen die hij aan de ingezetene verleent, is dat dan ook in de regel niet discriminerend, gelet op de objectieve verschillen tussen de situatie van ingezetenen en van niet-ingezetenen zowel wat de inkomstenbron als wat de persoonlijke draagkracht of de persoonlijke en gezinssituatie betreft (reeds aangehaalde arresten Schumacker, punt 34, en Gschwind, punt 23).

45 De woonplaats vormt overigens de fiscale factor waarop het huidige internationale belastingrecht en in het bijzonder het modelverdrag van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) (modelverdrag inzake dubbele heffing van inkomsten- en vermogensbelasting, rapport van het comité fiscale zaken van de OESO, 1977, versie van 29 april 2000) zich in de regel baseert voor de verdeling van de bevoegdheid op fiscaal gebied tussen de staten wanneer een situatie aanknopingspunten met het buitenland bevat.

46 In casu blijkt uit de stukken dat Gerritse, die in Nederland woont, slechts een klein gedeelte van zijn totale inkomen in Duitsland heeft ontvangen.

47 Derhalve rijst de vraag of het objectieve verschil tussen de situatie van een dergelijke niet-ingezetene en die van een ingezetene het discriminerende karakter kan wegnemen van een nationale regeling als die in het hoofdgeding, waarin over de inkomsten van niet-ingezetenen een aan de bron ingehouden definitieve belasting wordt geheven tegen een uniform tarief van 25 %, terwijl de inkomsten van ingezetenen worden belast volgens een progressief tarief met toepassing van een belastingvrije som.

48 Wat de belastingvrije som betreft, is het gerechtvaardigd om dit voordeel voor te behouden aan personen die het voornaamste deel van hun belastbare inkomen in de staat van belastingheffing hebben verworven, dus in de regel ingezetenen. Zoals het Finanzgericht Berlin, de Finse regering en de Commissie hebben beklemtoond, dient de belastingvrije som immers een sociaal doel in zoverre zij de mogelijkheid biedt om de belastingplichtige een bestaansminimum volledig vrij van inkomstenbelasting te waarborgen.

49 Een beperkt belastingplichtige die het voornaamste deel van zijn inkomen in Duitsland heeft verworven en voldoet aan een van de twee in punt 7 van dit arrest genoemde voorwaarden, wordt volgens de in het hoofdgeding betrokken nationale regeling precies zo belast als een onbeperkt belastingplichtige, aangezien op zijn inkomsten een progressief tarief met een belastingvrije som wordt toegepast.

50 Dit is echter niet het geval bij Gerritse.

51 In antwoord op een vraag van het Hof heeft de Nederlandse regering gepreciseerd dat in een geval als in het hoofdgeding de belastingplichtige in Nederland, de woonstaat, in aanmerking kan komen voor de belastingvrije som, die van het wereldinkomen wordt afgetrokken. Met andere woorden, Gerritse zou in zijn woonstaat, die in beginsel rekening

moet houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie, een voordeel ontvangen dat vergelijkbaar is met het voordeel dat hij in Duitsland opeist.

52 Wat betreft de toepassing op niet-ingezetenen van een forfaitair belastingtarief van 25 %, terwijl voor ingezetenen een progressief tarief geldt, moet worden gepreciseerd dat, zoals door de Commissie is opgemerkt, op grond van de bilaterale overeenkomst Nederland als woonstaat de inkomsten waarover Duitsland belasting mag heffen, overeenkomstig de progressieregel opneemt in de heffingsgrondslag. Nederland houdt niettemin rekening met de in Duitsland ingehouden belasting, door van de Nederlandse belasting een gedeelte af te trekken dat overeenkomt met de verhouding tussen de in Duitsland belaste inkomsten en het wereldinkomen.

53 Dat betekent dat niet-ingezetenen en ingezetenen wat de progressieregel betreft in een vergelijkbare situatie verkeren, zodat toepassing van een hoger belastingtarief voor eerstgenoemden dan voor laatstgenoemden en voor met hen gelijkgestelde belastingplichtigen een door het gemeenschapsrecht, in het bijzonder door artikel 60 van het Verdrag, verboden indirecte discriminatie zou zijn (zie naar analogie arrest Asscher, reeds aangehaald, punt 49).

54 Het staat aan de verwijzende rechter om in casu na te gaan of het op de inkomsten van Gerritse toegepaste belastingtarief van 25 % hoger is dan het percentage dat uit de toepassing van het progressieve tarief zou voortvloeien. Teneinde vergelijkbare situaties te kunnen vergelijken moet in dit verband, zoals de Commissie terecht heeft opgemerkt, bij de door de betrokkene in Duitsland ontvangen zuivere inkomsten een bedrag worden opgeteld overeenkomend met de belastingvrije som. Volgens de Commissie, die deze berekening heeft gemaakt, zou toepassing van het progressieve tarief in een geval als het onderhavige leiden tot een belastingpercentage van 26,5 %, wat hoger is dan de werkelijk opgelegde heffing.

55 Gelet op het voorgaande moet het Finanzgericht Berlin worden geantwoord als volgt:
?de artikelen 59 en 60 van het Verdrag verzetten zich tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding, waarin als algemene regel bij de belastingheffing van niet-ingezetenen rekening wordt gehouden met de onzuivere inkomsten zonder aftrek van beroepskosten, terwijl ingezetenen worden belast naar hun zuivere inkomsten na aftrek van die kosten;
?die artikelen verzetten zich daarentegen niet tegen die regeling, voorzover daarin als algemene regel over de inkomsten van niet-ingezetenen een aan de bron ingehouden definitieve belasting wordt geheven tegen een uniform tarief van 25 %, terwijl de inkomsten van ingezetenen worden belast volgens een progressief tarief met toepassing van een belastingvrije som, mits het belastingpercentage van 25 % niet hoger is dan het percentage dat voor de betrokkene daadwerkelijk zou resulteren bij toepassing van het progressieve tarief op de zuivere inkomsten, vermeerderd met een bedrag overeenkomend met de belastingvrije som.

Kosten

56 De kosten door de Finse regering en de Commissie 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 verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door Finanzgericht Berlin bij beschikking van 28 mei 2001 gestelde vraag, verklaart voor recht:

1)De artikelen 59 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 49 EG) en 60 EG-Verdrag (thans artikel 50 EG) verzetten zich tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding, waarin als algemene regel bij de belastingheffing van niet-ingezetenen rekening wordt gehouden met de onzuivere inkomsten zonder aftrek van beroepskosten, terwijl ingezetenen worden belast naar hun zuivere inkomsten na aftrek van die kosten.

2)Die artikelen verzetten zich daarentegen niet tegen die regeling, voorzover daarin als algemene regel over de inkomsten van niet-ingezetenen een aan de bron ingehouden definitieve belasting wordt geheven tegen een uniform tarief van 25 %, terwijl de inkomsten van ingezetenen worden belast volgens een progressief tarief met toepassing van een belastingvrije som, mits het belastingpercentage van 25 % niet hoger is dan het percentage dat voor de betrokkene daadwerkelijk zou resulteren bij toepassing van het progressieve tarief op de zuivere inkomsten, vermeerderd met een bedrag overeenkomend met de belastingvrije som.

Wathelet

Timmermans

Edward

Jann

Rosas

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 12 juni 2003.

De griffier

De president van de Vijfde kamer

R. Grass

M. Wathelet

1 – Procestaal: Duits.