

Arrêt de la Cour
Zaak C-169/03

Florian W. Wallentin

tegen

Riksskatteverket

[verzoek van het Regeringsrätt (Zweden) om een prejudiciële beslissing]

„Vrij verkeer van personen – Werknemers – Inkomstenbelasting – Beperkt belastingplichtige die klein deel van inkomsten in lidstaat verwerft en ingezetene van andere lidstaat is”

Samenvatting van het arrest

Vrij verkeer van personen – Werknemers – Gelijke behandeling – Beloning – Inkomstenbelasting – Inkomsten van niet-ingezetenen die in woonstaat geen belastbare inkomsten verwerven, waarop bronbelasting wordt geheven zonder dat belastingplichtige recht heeft op belastingvrije som wegens persoonlijke omstandigheden – Ontoelaatbaarheid

(Art. 39 EG)

Artikel 39 EG staat in de weg aan een nationale wettelijke regeling waarbij ten laste van natuurlijke personen die worden geacht hun fiscale woonplaats niet in deze lidstaat te hebben, doch er inkomsten uit arbeid verwerven,

– een bronbelasting wordt geheven zonder dat de belastingplichtige recht heeft op de belastingvrije som of op andere belastingaftrekken of verminderingen wegens persoonlijke omstandigheden,

– terwijl de in diezelfde lidstaat wonende belastingplichtigen wel recht hebben op een dergelijke belastingvrije som of andere belastingaftrekken of verminderingen in het kader van de algemene belasting over hun in deze lidstaat en in het buitenland verworven inkomsten,

– voorzover de niet-ingezetenen van de heffingsstaat in hun eigen woonstaat slechts inkomsten hebben die naar hun aard niet aan de inkomstenbelasting zijn onderworpen.

(cf. punt 24 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)
1 juli 2004(1)

„Vrij verkeer van personen – Werknemers – Inkomstenbelasting – Beperkt belastingplichtige die klein deel van inkomsten in lidstaat verwerft en ingezetene van andere lidstaat is”

In zaak C-169/03,
betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van het Regeringsrätt (Zweden), in het aldaar aanhangige geding tussen

Florian W. Wallentin

en

Riksskatteverket,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 39 EG, wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),,

samengesteld als volgt: P. Jann (rapporteur), kamerpresident, A. La Pergola, S. von Bahr, R. Silva de Lapuerta en K. Lenaerts, rechters,
advocaat-generaal: P. Léger,
griffier: R. Grass,
gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- F. W. Wallentin zelf,
 - Riksskatteverket, vertegenwoordigd door T. Wallén als gemachtigde,
 - de Franse regering, vertegenwoordigd door G. de Bergues en C. Mercier als gemachtigden,
 - de Finse regering, vertegenwoordigd door A. Guimaraes-Purokoski als gemachtigde,
 - de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en K. Simonsson als gemachtigden,
- gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 11 maart 2004,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 10 april 2003, ingekomen ter griffie van het Hof op 14 april daaraanvolgend, heeft het Regeringsrätt krachtens artikel 234 EG een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van artikel 39 EG teneinde te vernemen of de Zweedse regeling inzake de heffing van een bijzondere belasting op het inkomen van in het buitenland wonende personen in bepaalde opzichten als strijdig met dat artikel kan worden beschouwd.

2 Deze vraag is gerezen in het kader van een geding tussen F. W. Wallentin en Riksskatteverket (belastingadministratie).

Het rechtskader, het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

3 Wallentin, een Duits onderdaan, woonde ten tijde van de feiten van het hoofdgeding in Duitsland, waar hij studeerde. Zijn ouders betaalden hem een maandelijkse toelage van 650 DEM en hij ontving van de Duitse overheid een maandelijks stipendium van 350 DEM voor zijn huisvesting en lopende uitgaven. Naar Duits belastingrecht vormden deze sommen naar hun aard geen belastbaar inkomen.

4 Van 3 tot en met 25 juli 1996 liep Wallentin een bezoldigde stage bij de Zweedse Kerk. Hij verbleef daartoe van 1 juli tot en met 20 augustus 1996 in Zweden. De Zweedse Kerk betaalde hem een stagevergoeding van 8 724 SEK.

5 Wallentin diende bij de Zweedse belastingdienst een aanvraag om vrijstelling van inkomstenbelasting over dit bedrag in. Zijn aanvraag werd afgewezen door de belastingdienst, die hem erop wees dat over het betrokken bedrag 25 % inkomstenbelasting moest worden betaald op grond van de „Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta” (wet inzake de bijzondere belasting op het inkomen van in het buitenland wonende personen; hierna: „SINK-wet”), die de gevallen van beperkte

belastingplichtigheid in de inkomstenbelasting regelt.

6 De SINK-wet is van toepassing op in het buitenland wonende personen die tijdens een kortstondig verblijf van minder dan zes maanden per jaar in Zweden aldaar inkomsten verwerven. Het gaat om een bronbelasting en de belastingplichtige heeft geen enkel recht op een belastingaftrek of ?vermindering wegens persoonlijke omstandigheden. Ter compensatie is het tarief van de bijzondere inkomstenbelasting lager dan het progressieve tarief van de algemene inkomstenbelasting, dat volgens de verwijzende rechter ongeveer 30 % bedraagt.

7 Wie gedurende meer dan zes maanden per jaar in Zweden woont en aan de algemene inkomstenbelasting is onderworpen (onbeperkt belastingplichtigen), heeft recht op een belastingvrije som, die voor het betrokken belastingjaar 8 600 SEK bedroeg. De volledige belastingvrije som wordt slechts toegekend aan belastingplichtigen die gedurende een volledig belastingjaar in Zweden woonden. Voor kortere verblijven van meer dan zes maanden wordt de belastingvrije som naar rata van het aantal maanden verblijf toegekend.

8 Wallentin meent dat het feit dat de belastingvrije som alleen aan de onbeperkt belastingplichtigen en niet aan de beperkt belastingplichtigen wordt toegekend, een door artikel 39 EG verboden discriminatie oplevert.

9 Het Länsrätt i Norbottens län (Zweden), die de zaak in eerste aanleg heeft behandeld, heeft de vordering van Wallentin toegewezen. Na hoger beroep van de belastingdienst werd deze beslissing vernietigd door het Kammarrätt i Sundsvall (Zweden) en Wallentin heeft daartegen hogere voorziening ingesteld bij het Regeringsrätt. Aangezien het Regeringsrätt eraan twijfelde of de betrokken regeling in strijd is met artikel 39 EG, heeft het de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld: „Moet artikel 39 EG aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale wettelijke regeling waarbij een bronbelasting wordt geheven ten laste van natuurlijke personen die worden geacht hun fiscale woonplaats niet in deze lidstaat te hebben, doch er inkomsten uit arbeid verwerven (beperkte belastingplicht), zonder dat deze belastingplichtigen recht hebben op de belastingvrije som of op de andere belastingaftrekken of ?verminderingen wegens persoonlijke omstandigheden, terwijl de in diezelfde lidstaat wonende belastingplichtigen wel recht hebben op een dergelijke belastingvrije som of andere belastingaftrekken of ?verminderingen in het kader van de algemene belasting op hun in deze lidstaat en in het buitenland verworven inkomsten (onbeperkte belastingplicht), maar waarbij het ontbreken van het recht op de belastingvrije som enz. wordt gecompenseerd door de toepassing van een lager belastingtarief dan het tarief dat geldt voor de belastingplichtigen die er wel hun fiscale woonplaats hebben?”

De prejudiciële vraag

Bij het Hof ingediende opmerkingen

10 Riksskatteverket alsmede de Franse en de Finse regering voeren onder verwijzing naar de arresten van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225), 11 augustus 1995, Wielockx (C-80/94, Jurispr. blz. I-2493), en 12 juni 2003, Gerritse (C-234/01, Jurispr. blz. I-5933), aan dat het onderscheid tussen onbeperkt en beperkt belastingplichtigen in de inkomstenbelasting passend is omdat de situatie van deze belastingplichtigen niet objectief vergelijkbaar is, zowel wat de inkomstenbron als wat de persoonlijke draagkracht of de persoonlijke en gezinssituatie betreft. Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat de persoonlijke draagkracht van de niet-ingezetene, die voortvloeit uit 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, die doorgaans zijn gebruikelijke woonplaats is. Het niet-toekennen van de betrokken belastingvrije som levert dus geen discriminatie op.

11 Volgens Riksskatteverket kan Wallentin niet op goede gronden stellen dat zijn situatie vergelijkbaar is met die van in Zweden wonende personen. Zijn situatie is veeleer vergelijkbaar met die van personen die gedurende een deel van het jaar in Zweden hebben gewoond en gewerkt, en die dus pro rata temporis recht hebben op de belastingvrije som.

Die belastingvrije som zou Wallentin dus naar rata van de duur van zijn verblijf in Zweden, te weten twee maanden, kunnen worden toegekend, doch niet volledig.

12 De Finse regering benadrukt dat het van belang is de samenhang van het belastingstelsel te handhaven. Deze samenhang komt in het gedrang wanneer een in een progressief aanslagstelsel toepasselijke belastingvrije som wordt toegekend aan een belastingplichtige die in het kader van een bronheffing een belasting tegen een vast tarief is verschuldigd. De in het buitenland wonende belastingplichtige die in Zweden aan een bronbelasting op zijn inkomen is onderworpen, zou aldus een ongerechtvaardigd voordeel krijgen.

13 Wallentin en de Commissie zijn daarentegen van mening dat de betrokken regeling een door artikel 39 EG verboden discriminatie oplevert, en dat in casu de belastingvrije som volledig dient te worden toegekend.

14 De Commissie verwijst inzonderheid naar punt 36 van het reeds aangehaalde arrest Schumacker, waarin het Hof heeft geoordeeld dat de in punt 10 van het onderhavige arrest uiteengezette beginselen niet van toepassing zijn wanneer de niet-ingezetene geen inkomsten van betekenis verwerft in de lidstaat waar hij woont, en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen haalt uit arbeid verricht in de werkstaat, met als gevolg dat de woonstaat hem niet de voordelen kan toekennen die voortvloeien uit de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie. Deze redering gaat ook in casu op.

Antwoord van het Hof

15 Uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat de situatie van ingezetenen en niet-ingezetenen ter zake van directe belastingen in de regel niet vergelijkbaar is. 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 de persoonlijke draagkracht van de niet-ingezetene, die voortvloeit uit zijn totale inkomen en zijn persoonlijke en gezinssituatie, het gemakkelijkst kan worden beoordeeld op de plaats waar hij het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft, die doorgaans zijn gebruikelijke woonplaats is (arrest Schumacker, reeds aangehaald, punten 31 en 32; arresten van 14 september 1999, Gschwind, C-391/97, Jurispr. blz. I-5451, punt 22, en 16 mei 2000, Zurstrassen, C-87/99, Jurispr. blz. I-3337, punt 21, en arrest Gerritse, reeds aangehaald, punt 43).

16 Wanneer een lidstaat een niet-ingezetene niet in aanmerking neemt voor bepaalde belastingvoordelen die hij aan ingezetenen 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; Gschwind, punt 23, en Gerritse, punt 44).

17 Het Hof heeft echter geoordeeld dat dit anders is ingeval de niet-ingezetene geen inkomsten van betekenis verwerft in de woonstaat en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen haalt uit de arbeid verricht in de werkstaat, met als gevolg dat de woonstaat hem niet de voordelen kan toekennen die voortvloeien uit de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie (zie arrest Schumacker, reeds aangehaald, punt 36, en arrest van 12 december 2002, De Groot, C-385/00, Jurispr. blz. I-11819, punt 89). In het geval van een niet-ingezetene die het grootste deel van zijn inkomen verwerft in een andere lidstaat dan de woonstaat, is de discriminatie immers gelegen in het feit dat met de persoonlijke en gezinssituatie van deze niet-ingezetene noch in de woonstaat noch in de werkstaat rekening wordt gehouden (arrest Schumacker, punt 38), ongeacht het verschillende belastingtarief van de bijzondere en de algemene inkomstenbelasting.

18 Dat is precies het geval in het hoofdgeding, waar Wallentin ten tijde van de feiten geen belastbaar inkomen in zijn woonstaat had, aangezien de maandelijkse toelage van zijn ouders en het stipendium van de Duitse overheid naar Duits belastingrecht geen belastbaar inkomen vormden.

19 Met betrekking tot de vraag of de betrokken belastingvrije som weergeeft dat rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige, heeft het Hof geoordeeld dat de belastingvrije som naar Duits recht („Grundfreibetrag”) een sociaal doel dient, aangezien zij de mogelijkheid biedt, de belastingplichtige een bestaansminimum volledig vrij van inkomstenbelasting te waarborgen (arrest Gerritse, reeds aangehaald, punt 48). De processtukken bevatten geen enkel gegeven dat pleit voor een andere beoordeling van de naar Zweeds belastingrecht toegekende belastingvrije som.

20 Bijgevolg levert de omstandigheid dat deze belastingvrije som niet wordt toegekend aan beperkt belastingplichtigen die in hun woonstaat geen belastbaar inkomen verwerven, een met artikel 39 EG strijdige discriminatie op.

21 Het argument dat toekenning van de belastingvrije som aan een niet-ingezetene de fiscale samenhang in het gedrag zou brengen, aangezien er naar Zweeds belastingrecht een rechtstreeks verband bestaat tussen de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie en het recht om volledig en progressief belasting te heffen op het wereldinkomen van de ingezetenen, kan niet worden aanvaard. In een situatie als die in het hoofdgeding kan de woonstaat de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige immers niet in aanmerking nemen, omdat er geen belastingschuld is. In een dergelijk geval verlangt het gemeenschapsrechtelijke beginsel van gelijke behandeling dat de persoonlijke en gezinssituatie van de niet-ingezeten buitenlander in de werkstaat op dezelfde wijze in aanmerking wordt genomen als die van de ingezeten onderdanen en dat hem dezelfde belastingvoordelen worden toegekend (arrest Schumacker, reeds aangehaald, punt 41).

22 Het in het hoofdgeding omstreden onderscheid tussen ingezetenen en niet-ingezetenen vindt derhalve geen rechtvaardiging in de noodzaak de samenhang van het toepasselijke belastingstelsel te verzekeren (zie voor een soortgelijke situatie arrest Schumacker, reeds aangehaald, punt 42).

23 Bovendien zou de toekenning van de belastingvrije som voor personen die gedurende het volledige belastingjaar in Zweden woonden, Wallentin in het hoofdgeding geen ongerechtvaardigd belastingvoordeel verlenen, aangezien deze in zijn woonstaat geen enkel belastbaar inkomen heeft waardoor hij in deze staat recht op een soortgelijke belastingvrije som zou krijgen.

24 Derhalve dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 39 EG in de weg staat aan een nationale wettelijke regeling waarbij ten laste van natuurlijke personen die worden geacht hun fiscale woonplaats niet in deze lidstaat te hebben, doch er inkomsten uit arbeid verwerven,

–een bronbelasting wordt geheven zonder dat de belastingplichtige recht heeft op de belastingvrije som of op andere belastingaftrekken of ?verminderingen wegens persoonlijke omstandigheden,

–terwijl de in diezelfde lidstaat wonende belastingplichtigen wel recht hebben op een dergelijke belastingvrije som of andere belastingaftrekken of ?verminderingen in het kader van de algemene belasting over hun in deze lidstaat en in het buitenland verworven inkomsten,

–voorzover de niet-ingezetenen van de heffingsstaat in hun eigen woonstaat slechts inkomsten hebben die naar hun aard niet aan de inkomstenbelasting zijn onderworpen.

Kosten

25 De kosten door de Franse en de Finse regering alsmede door de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, komen niet voor vergoeding in aanmerking. 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.

uitspraak doende op de door het Regeringsrätt bij beschikking van 10 april 2003 gestelde vraag, verklaart voor recht:

Artikel 39 EG staat in de weg aan een nationale wettelijke regeling waarbij ten laste van natuurlijke personen die worden geacht hun fiscale woonplaats niet in deze lidstaat te hebben, doch er inkomsten uit arbeid verwerven,

–een bronbelasting wordt geheven zonder dat de belastingplichtige recht heeft op de belastingvrije som of op andere belastingaftrekken of ?verminderingen wegens persoonlijke omstandigheden,

–terwijl de in diezelfde lidstaat wonende belastingplichtigen wel recht hebben op een dergelijke belastingvrije som of andere belastingaftrekken of ?verminderingen in het kader van de algemene belasting over hun in deze lidstaat en in het buitenland verworven inkomsten,

–voorzover de niet-ingezetenen van de heffingsstaat in hun eigen woonstaat slechts inkomsten hebben die naar hun aard niet aan de inkomstenbelasting zijn onderworpen.

Jann

La Pergola

von Bahr

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 1 juli 2004.

De griffier

De president van de Eerste kamer

R. Grass

P. Jann

1 – Procestaal: Zweeds.