

61993C0279

Conclusie van advocaat-generaal Léger van 22 november 1994. - FINANZAMT KOELN-ALTSTADT TEGEN ROLAND SCHUMACKER. - VERZOEK OM EEN PREJUDICIELE BESLISSING: BUNDESFINANZHOF - DUITSLAND. - ARTIKEL 48 EEG-VERDRAG - VERPLICHTING TOT GELIJKE BEHANDELING - BELASTINGHEFFING OP HET INKOMEN VAN NIET-INGEZETENEN. - ZAAK C-279/93.

Jurisprudentie 1995 bladzijde I-00225

Conclusie van de advocaat generaal

++++

1. De vier prejudiciële vragen van het Bundesfinanzhof in deze zaak liggen in het verlengde van de zaken Commissie/Frankrijk ("avoir fiscal")(1), Biehl(2), Bachmann(3), Commissie/België(4), Commerzbank(5), Halliburton Services(6) en vooral van de zaak Werner(7), die feitelijk en juridisch veel met de onderhavige zaak gemeen hebben. Zij raken een fundamentele vraag van gemeenschapsrecht: welke effecten heeft het in artikel 48 EG-Verdrag neergelegde communautaire beginsel van het vrij verkeer van personen op de nationale regelingen inzake inkomstenbelasting?

2. De toepasselijke belastingregeling is de volgende:

3. Overeenkomstig § 1, lid 4, Einkommensteuergesetz (hierna: "EStG")(8) zijn personen die niet hun woonplaats of gewone verblijfplaats in de Bondsrepubliek Duitsland hebben, "beperkt belastingplichtig" (beschraenkt einkommensteuerpflichtig), dit wil zeggen voor het deel van hun inkomen dat zij in dit land verwerven, terwijl de ingezetenen "onbeperkt belastingplichtig" (unbeschraenkt einkommensteuerpflichtig) zijn.(9)

4. Op deze twee categorieën belastingplichtigen zijn sterk verschillende belastingregels van toepassing.

5. De tweede categorie wordt door de Duitse fiscus belast naar het wereldinkomen, terwijl de eerste alleen wordt belast naar de inkomsten die op Duits grondgebied zijn verworven.

6. Uitgaande van het beginsel dat de persoonlijke, subjectieve situatie van de niet-ingezetenen en bijgevolg beperkt belastingplichtige in aanmerking wordt genomen door de woonstaat, onthoudt de Duitse belastingregeling hem een aantal voordelen die zij de ingezetenen belastingplichtigen toekent: zo komen alleen deze laatsten in aanmerking voor het voorkeurtarief voor echtparen ("Splittingtarif").(10) Bepaalde aftrekposten(11) en ° met name gezinsgebonden ° belastingvrije sommen(12) zijn voor niet-ingezetenen lager of gelden in het geheel niet. Bovendien wordt bij hen de belasting ingehouden aan de bron, op het loon dus, zonder dat aan het einde van het jaar een

correctie plaatsvindt.(13)

7. De "beperkt belastingplichtige" wordt bijgevolg objectief belast "zoals bij indirecte belastingen".(14)

8. De vraag of deze bepalingen met het gemeenschapsrecht verenigbaar zijn, is gerezen in een geschil tussen een Belgisch onderdaan, R. Schumacker, verzoeker in het hoofdgeding, en het Finanzamt Koeln-Altstadt.

9. R. Schumacker heeft met zijn gezin steeds in België gewoond. Nadat hij eerst in deze staat had gewerkt, ging hij van 15 mei 1988 tot 31 december 1989 in loondienst werken in de Bondsrepubliek Duitsland, doch bleef in België wonen.(15)

10. Wat zijn salaris over deze laatste periode betreft, is voor de heffing inkomstenbelasting de Bondsrepubliek Duitsland bevoegd als staat waar de arbeid wordt verricht (artikel 15, lid 1, van de Duits-Belgische overeenkomst tot vermijding van dubbele belasting).(16)

11. Schumacker werd op grond van de §§ 1, lid 4, en 39d, EStG 1987 als beperkt belastingplichtige aangemerkt en op zijn salaris werd belasting ingehouden volgens tariefgroep I (van toepassing op ongehuwde ingezetenen alsmede op niet-ingezetenen ongeacht hun gezinssituatie).(17)

12. Op zijn desbetreffend verzoek weigerde het Finanzamt bij beschikking van 22 juni 1989 om de belasting "billijkheidshalve"(18) te berekenen volgens tariefgroep III (van toepassing voor gehuwde ingezetenen en gebaseerd op het splittingtarief).

13. Het Finanzgericht wees het beroep van Schumacker toe en gelastte het Finanzamt, de inkomstenbelasting voor 1988 opnieuw vast te stellen en de inkomstenbelasting voor 1989 volgens tariefgroep III te berekenen.

14. In het kader van het door het Finanzamt ingestelde beroep "in Revision" heeft het Bundesfinanzhof de volgende vier prejudiciële vragen gesteld:

"1) Kan artikel 48 EG-Verdrag het recht van de Bondsrepubliek Duitsland beperken om inkomstenbelasting te heffen van onderdanen van andere Lid-Staten?

Zo ja:

2) Staat artikel 48 EG-Verdrag de Bondsrepubliek Duitsland dan toe, van een natuurlijke persoon van Belgische nationaliteit die zijn enige woonplaats en zijn gewone verblijfplaats in België heeft en aldaar zijn beroepskwalificaties en beroepservaring heeft verworven c.q. opgedaan, een hogere inkomstenbelasting te heffen dan van een persoon die zijn woonplaats in de Bondsrepubliek Duitsland heeft en die voor het overige in vergelijkbare omstandigheden verkeert, wanneer eerstgenoemde in de Bondsrepubliek Duitsland arbeid in loondienst gaat verrichten zonder zijn woonplaats naar dat land te verleggen?

3) Luidt het antwoord op de vorige vraag anders, indien de in die vraag genoemde persoon van Belgische nationaliteit zijn inkomen vrijwel uitsluitend (d.w.z. voor meer dan 90 %) in de Bondsrepubliek Duitsland verwerft en dat inkomen ingevolge de tussen de Bondsrepubliek Duitsland en het Koninkrijk België gesloten overeenkomst tot vermijding van dubbele belasting ook enkel in de Bondsrepubliek Duitsland belastbaar is?

4) Is het in strijd met artikel 48 EG-Verdrag, wanneer de Bondsrepubliek Duitsland natuurlijke personen zonder woonplaats of gewone verblijfplaats in de Bondsrepubliek Duitsland, die echter aldaar inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking verwerven, zowel uitsluit van de correctie van de over een jaar geheven loonbelasting als van de mogelijkheid om in de inkomstenbelasting te

worden aangeslagen ter zake van de inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking?"

De eerste vraag

15. Kan artikel 48 EEG-Verdrag het recht van een Lid-Staat om inkomstenbelasting te heffen van een onderdaan van een andere Lid-Staat beperken?

16. De verwijzende rechter merkt op, dat de directe belastingen onder de uitsluitende bevoegdheid van de Lid-Staten vallen en vraagt zich af, of artikel 48 wel op een nationale regeling op dit gebied kan worden toegepast. Met name onderstreept hij, dat "het EG-Verdrag de Lid-Staten niet opdraagt, hun directe belastingen te harmoniseren"(19) en dat in elk geval de rechtspraak onvoldoende duidelijk is over de relatie tussen deze normen.(20)

17. Het EG-Verdrag bevat voor de directe belastingen geen vergelijkbare bepaling als artikel 95. Zoals vaker is opgemerkt, gaat dit Verdrag, op artikel 220 na, praktisch geheel aan deze materie voorbij.(21) Dat op het gebied van de inkomstenbelasting de regelgevende bevoegdheid bij de Lid-Staten berust, staat buiten kijf.(22)

18. Betekent dit nu, dat deze materie geheel aan het gemeenschapsrecht is onttrokken?

19. In de eerste plaats wil ik opmerken, dat krachtens artikel 100 EG-Verdrag harmonisatie van deze regelingen mogelijk is(23), indien zij rechtstreeks van invloed zijn op de instelling of de werking van de gemeenschappelijke markt en mits alle Lid-Staten instemmen. De belastingen vallen buiten het toepassingsgebied van artikel 100 A, volgens hetwelk harmonisatiemaatregelen met gekwalificeerde meerderheid kunnen worden genomen. Anders dan bij de BTW, bevindt zich de harmonisatie van de directe belastingen nog in een embryonaal stadium.(24)

20. In de tweede plaats creëert de Gemeenschap met het oog op de in artikel 2 EG-Verdrag genoemde doelstellingen "een interne markt die wordt gekenmerkt door de afschaffing tussen de Lid-Staten van hindernissen voor het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal".(25)

21. Daarom mogen de Lid-Staten ° zelfs op de gebieden die onder hun uitsluitende bevoegdheid vallen ° geen maatregelen nemen die het vrije verkeer van werknemers (artikel 48), zelfstandigen (artikel 52)(26), diensten (artikel 59) of kapitaal (artikel 73) beperken zonder dat daarvoor een rechtvaardiging bestaat.

22. De toepassing van deze beginselen is niet afhankelijk van een voorafgaande harmonisatie van de nationale wetgevingen. Zoals advocaat-generaal Mancini in zijn conclusie bij het arrest Commissie/Frankrijk ("avoir fiscal") heeft opgemerkt, "(...) wordt door verdragen van de communautaire wetgever de verplichting van de Lid-Staat om hun belastingstelsels niet discriminerend toe te passen, niet geschorst".(27)

23. In dit arrest bevestigde het Hof het beginsel, dat

"(...) het ontbreken van harmonisatie van de wettelijke regelingen van de Lid-Staten inzake vennootschapsbelasting onderhevig verschil in behandeling (op grond van artikel 52 EEG-Verdrag) niet kan rechtvaardigen".(28)

24. Sociale zekerheid, directe belastingen of, bij voorbeeld, de voorwaarden voor het verkrijgen van universiteitsdiploma's vallen onder de bevoegdheid van de Lid-Staten. Dit neemt evenwel niet weg, dat zij in hun desbetreffende regelingen de fundamentele vrijheden van het gemeenschapsrecht moeten eerbiedigen.

25. Met het gemeenschapsrecht zullen deze regelingen enkel in aanraking komen, indien zij consequenties hebben voor die vrijheden.

26. Elke belastingregeling die een al dan niet verkapte vorm van discriminatie op grond van de nationaliteit invoert, moet derhalve kunnen worden getoetst aan de artikelen 48, 52 of 59.

27. Met name artikel 48, lid 2 ° dat afschaffing van elke discriminatie op grond van de nationaliteit tussen de werknemers der Lid-Staten wat betreft de beloning voorschrijft ° verbiedt elke discriminerende fiscale bepaling die op dit gebied het beginsel van gelijke behandeling zou schenden. Zoals verzoeker in het hoofdgeding het in zijn schriftelijke opmerkingen heeft samengevat,

"(...) is het niet geoorloofd om van gelijke brutolonen door middel van een zwaardere belasting verschillende nettolonen te maken".(29)

28. Verder moeten volgens artikel 7 van verordening (EEG) nr. 1612/68 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap(30) werknemers die onderdaan zijn van een Lid-Staat, op het grondgebied van een andere Lid-Staat dezelfde fiscale voordelen genieten als de onderdanen van deze laatste Lid-Staat. Daarmee heeft de Raad het beginsel van gelijke behandeling dus overgedragen op het gebied van de belastingen.

29. In het arrest Biehl verklaarde het Hof:

"Het beginsel van gelijke behandeling op het gebied van beloning zou worden uitgehold, wanneer daaraan afbreuk kon worden gedaan door discriminerende nationale bepalingen inzake de inkomstenbelasting".(31)

30. Net als voor andere gebieden waarop de Lid-Staten bij uitsluiting bevoegd zijn, geldt dus ook voor de directe belastingen, dat de fundamentele vrijheden van het Verdrag gerespecteerd moeten worden. In dit verband wil ik herinneren aan de formulering in het arrest Hubbard(32), dat artikel 59 betrof:

"(...) de gelding van het gemeenschapsrecht kan niet afhangen van het gebied van het nationale recht waarop het doorwerkt."

31. Ten slotte zijn de rechten die de artikelen 48, 52 of 59 de gemeenschapsonderdanen toekennen onvoorwaardelijk. De eerbiediging ervan kan met name niet afhangen van de inhoud van een tussen twee Lid-Staten gesloten overeenkomst inzake dubbele belasting.(33)

32. Voor zover hiermee nog niet zou zijn aangetoond, dat het belastingrecht de fundamentele vrijheden van het Verdrag moet respecteren, wil ik nog wijzen op artikel 73 D EG-Verdrag. Na artikel 73 B, dat alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen Lid-Staten onderling en tussen Lid-Staten en derde landen verbiedt, bepaalt artikel 73 D, dat de Lid-Staten het recht hebben om "de ter zake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal is belegd", en preciseert het in lid 3, dat deze maatregelen "(...) geen middel tot willekeurige discriminatie mogen vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer (...)"

De tweede vraag

33. Vooraf moet ik het volgende opmerken: anders dan de zaak Werner valt de onderhavige wel degelijk binnen de werkingssfeer van het gemeenschapsrecht. Werner, die als onderdaan van de Bondsrepubliek Duitsland daar ook werkzaam was en er zijn beroepskwalificaties had verworven, had nooit gebruik gemaakt van de vrijheden van het Verdrag ° met name de vrijheid van vestiging

in een andere Lid-Staat. Het enige aanknopingspunt met het buitenland was zijn woonplaats in Nederland. Schumacker daarentegen, een Belgisch onderdaan die zijn beroepskwalificatie en -ervaring buiten de Bondsrepubliek Duitsland heeft verworven⁽³⁴⁾, heeft wel gebruik gemaakt van het door artikel 48 EG-Verdrag toegekende recht van vrij verkeer om in Duitsland arbeid in loondienst te gaan verrichten. Het betreft hier bijgevolg niet een zuiver interne situatie van een Lid-Staat.⁽³⁵⁾

34. Na deze verduidelijking zou ik de tweede vraag als volgt willen herformuleren:

"Kan de belastingregeling van een Lid-Staat, zonder inbreuk op artikel 48 van het Verdrag, een niet-ingezetene die in deze staat in loondienst werkt aan een hogere inkomstenbelasting onderwerpen dan een ingezetene die dezelfde werkzaamheid verricht?"

35. Het criterium van de woonplaats vormt het basisbeginsel van het internationale belastingrecht. Nagenoeg alle staten ter wereld hebben hieraan de voorkeur gegeven boven dat van nationaliteit, "(...) dat ertoe zou kunnen leiden, dat een staat belasting heft van personen die wellicht iedere werkelijke, met name economische binding met die staat hebben verloren".⁽³⁶⁾

36. De ratio van het onderscheid tussen ingezetenen en niet-ingezetenen, is duidelijk: besluit een persoon in een bepaalde staat te gaan wonen, dan verbindt hij zich ertoe bij te dragen in de kosten van het openbaar bestuur en van de diensten die deze staat hem ter beschikking stelt. Het is dan ook niet meer dan logisch, dat deze staat hem naar zijn totale inkomen belast. Voorts is het ook deze staat waarin de belastingplichtige het centrum van zijn gezinsleven heeft, op grond waarvan hij voor aftrekken en vrijstellingen in aanmerking komt. Tussen de belastingplichtige en de betrokken staat bestaat een persoonlijke band.

37. Omgekeerd belast de staat van tewerkstelling de niet-ingezetene nagenoeg objectief, uitsluitend naar de inkomsten uit een bron op zijn grondgebied. Tussen de belastingplichtige en deze staat bestaat namelijk geen andere band dan de economische activiteit die hij er verricht.

38. Zoals we zien, maakt het belastingrecht tussen ingezetenen en niet-ingezetenen onderscheid, omdat zij zich objectief gezien niet in dezelfde situatie bevinden. Dit onderscheid staat overigens centraal in het OESO-modelverdrag tot vermijding van dubbele inkomsten- en vermogensbelasting.⁽³⁷⁾

39. Bij de toepassing van het non-discriminatiebeginsel op belastinggebied is grote voorzichtigheid geboden. Er is gezegd:

"To anyone who is somewhat familiar with tax law, it is clear that the concept of de facto non-discrimination could very easily result in the disintegration of national tax systems. Even were the Court to limit itself to the elimination of the differences in tax treatment between tax-payers based on nationality or on residence, the resulting chaos in income tax would be considerable."⁽³⁸⁾

40. Om het vrije verkeer van werknemers in de Gemeenschap te garanderen, verbiedt artikel 48, lid 2, elke discriminatie op grond van nationaliteit tussen werknemers van de Lid-Staten, onder meer wat de beloning betreft.

41. Refererend aan het arrest van 12 februari 1974, Sotgiu⁽³⁹⁾, heeft het Hof in het arrest Biehl in herinnering gebracht, dat

"(...) de regels omtrent de gelijkheid van behandeling niet alleen de zichtbare discriminaties op grond van de nationaliteit verbieden, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie die door toepassing van andere onderscheidingscriteria in feite tot hetzelfde resultaat leiden (...)"⁽⁴⁰⁾

42. Een onderscheid naar woonplaats ° al wordt het evengoed op zowel onderdanen als niet-onderdanen toegepast ° moet met een onderscheid naar nationaliteit worden gelijkgesteld, aldus

het Hof, daar niet-ingezetenen meestal niet-onderdanen zijn.(41)

43. Daaruit heeft het Hof geconcludeerd, dat artikel 48 zich verzet tegen een regeling die het recht op teruggave van te veel ingehouden belasting ontzegt aan belastingplichtigen die slechts een deel van het jaar op het grondgebied wonen, maar dat recht wel toekent aan hen die er permanent wonen.(42)

44. Uitgesloten is evenwel niet, "(...) dat een onderscheid naar de woonplaats van een natuurlijk persoon op een gebied als het belastingrecht onder bepaalde omstandigheden gerechtvaardigd kan zijn (...)"(43)

45. Een op de woonplaats gebaseerde belastingbepaling met discriminerende effecten is niet in strijd met het beginsel van vrij verkeer van werknemers, wanneer zij een doel van algemeen belang dient (zoals de handhaving van de samenhang van de nationale belastingregeling) en voor de verwezenlijking van dat doel strikt noodzakelijk is. In het arrest van 28 januari 1992, Commissie/België(44), besliste het Hof, dat een belastingbepaling die het vrije verkeer van werknemers beperkt niet in strijd is met artikel 48, indien zij gerechtvaardigd is "door de noodzaak, de samenhang van het betrokken belastingstelsel te verzekeren (...)"(45)

46. Naar Belgisch belastingrecht zijn premies voor aanvullende verzekeringen tegen ouderdom of overlijden alleen aftrekbaar van het belastbaar inkomen, wanneer zij worden betaald aan in België gevestigde verzekeraars of aan de Belgische inrichting van buitenlandse verzekeraars. De samenhang van het belastingstelsel (namelijk het verband tussen de aftrekbaarheid van de premies en de latere heffing van belasting over de bedragen die de verzekeringsmaatschappijen uitkeren) kon naar het oordeel van het Hof niet door minder beperkende maatregelen worden verzekerd, en daarom achtte het de betrokken bepaling verenigbaar met artikel 48.

47. Zoals wij zien, erkent het Hof sedert de arresten Bachmann en Commissie/België, dat nationale regelingen die discrimineren in de zin van artikel 48, lid 2, desondanks op grond van dringende redenen van algemeen belang gerechtvaardigd kunnen zijn. De uitzonderingen op het in dit artikel neergelegde discriminatieverbod zijn niet enkel die welke in de leden 3 en 4 zijn genoemd.

48. Het Hof past dus op discriminerende belastingbepalingen de "rule of reason" toe, die de gevolgen wil matigen van de uitbreiding van de werkingssfeer van de artikelen 48 en 52 tot zonder onderscheid toepasselijke nationale regelingen die het vrije verkeer van werknemers beperken of verhinderen.(46)

49. Dit zijn mijns inziens de beginselen die wij in de onderhavige zaak moeten toepassen.

50. Is hier sprake van discriminatie? Zo ja, is zij gerechtvaardigd?

51. Men kan ervan uitgaan, dat de niet-ingezetenen voor het merendeel niet-onderdanen zijn(47) en dat een uitsluitend voor ingezetenen bestemd voordeel een discriminatie op grond van de nationaliteit versluiert.

52. Niettemin moet eerst vaststaan, dat er discriminatie is.

53. Zoals bekend, "(...) kan volgens vaste rechtspraak van het Hof immers slechts sprake zijn van discriminatie wanneer vergelijkbare situaties verschillend of verschillende situaties gelijk worden behandeld".(48)

54. In belastingzaken gaat het Hof steeds bijzonder zorgvuldig na, of de discriminatie duidelijk is.

55. Zo stelde het in het arrest Commissie/Frankrijk ("avoir fiscal") vast, dat wanneer vennootschappen met zetel in Frankrijk en agentschappen en filialen in Frankrijk van

vennootschappen met zetel in het buitenland onder dezelfde fiscale regeling vallen en voor "de bepaling van hun belastinggrondslag" op één lijn worden gesteld, zij niet verschillend behandeld mogen worden op het punt van de toekenning van een fiscaal voordeel als het "avoir fiscal".(49) Ook in het arrest Biehl was de belastinggrondslag over de betrokken periode voor de ingezetenen en de niet-ingezetenen dezelfde. In de zaak Commerzbank ten slotte genoten in de staat gevestigde vennootschappen fiscale voordelen die andere in dezelfde belasting situatie niet genoten.

56. Derhalve moet in casu worden nagegaan, of er sprake is van "gelijke situaties" die "verschillend worden behandeld".(50)

57. Is er wat betreft de modaliteiten en de voorwaarden van de heffing van inkomstenbelasting een objectief verschil in situatie, dat een verschil in behandeling kan rechtvaardigen?(51)

58. De ratio legis van de Duitse belastingregeling is duidelijk: de categorie "onbeperkt belastingplichtigen", waaronder de ingezetenen, wordt naar het totale wereldinkomen belast.(52) Aangezien zij gebruik maken van de voorzieningen die de woonstaat verstrekt, moeten zij door belastingbetaling bijdragen aan de kosten daarvan. Voorts is dit land het best in staat om de persoonlijke situatie van deze belastingplichtigen te kennen ° of te onderzoeken ° en om hen subjectief te belasten, met verlening van aftrekken voor gezinslasten of verwervingskosten enzovoort. Daar bevindt zich het centrum van de vitale belangen van de belastingplichtige.(53)

59. De "beperkt belastingplichtige" daarentegen (hier, de niet-ingezetene) wordt in de Bondsrepubliek Duitsland enkel belast naar dat deel van zijn inkomen, waarvan de bron op het grondgebied van deze staat ligt. Hij wordt objectief, zonder inachtneming van zijn persoonlijke situatie belast, conform het beginsel van internationaal belastingrecht(54), dat daarmee rekening wordt gehouden door de belastingdienst van de woonstaat, die hem het best kent. Zoals de verwijzende rechter heeft opgemerkt, "is het dus niet de persoon van de belastingplichtige, maar diens handelen dat aan het binnenland wordt toegerekend".(55)

60. De persoonlijke situatie van de belastingplichtige wordt dus enkel in aanmerking genomen in de woonstaat, waar zijn totale inkomen(56) wordt belast, teneinde cumulatie van aftrekken en persoonlijke verminderingen te vermijden.

61. Alleen in de woonstaat kan sprake zijn van splitting, want daarvoor moeten alle inkomsten van de echtgenoten, zowel binnen- als buitenlandse, in aanmerking worden genomen.

62. In dit belastingstelsel zit een samenhang: zou de Bondsrepubliek Duitsland de persoonlijke situatie van de beperkt belastingplichtige wel in aanmerking nemen (wat alleen zou kunnen bij de aldaar verworven inkomsten), dan zou daar tweemaal rekening mee worden gehouden ° in de bronstaat en in de woonstaat ° wat een ongerechtvaardigd belastingvoordeel zou betekenen. Door de verschillende regelingen voor ingezetenen en niet-ingezetenen wordt een cumulatie van voordelen vermeden. Daarom sluit artikel 24, lid 3 van het OESO-modelverdrag ter vermijding van de dubbele belasting uit, dat een staat verplicht is aan ingezetenen van een andere staat de persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen van belasting toe te kennen die hij aan zijn eigen ingezetenen toekent.(57)

63. Bijgevolg bestaat er tussen de onbeperkt en de beperkt belastingplichtige geen discriminatie, daar zij zich niet in vergelijkbare situaties bevinden. De belastingheffing naar het wereldinkomen bij de eerste is niet te vergelijken met de belastingheffing bij de laatste, die alleen zijn inkomsten in de staat van tewerkstelling treft. Het gaat dus om een verschillende behandeling van verschillende situaties. Het hierboven aangehaalde artikel 24 van het OESO-modelverdrag is in dit verband heel duidelijk: ingezetenen en niet-ingezetenen bevinden zich niet in dezelfde situatie; voor de belastingheffing mag onderscheid worden gemaakt zonder dat laatstgenoemden zich op het discriminatieverbod kunnen beroepen.

64. Derhalve kan niet worden beweerd, dat de niet-ingezeten beperkt belastingplichtige in beginsel "zwaarder" wordt belast dan de ingezeten onbeperkt belastingplichtige.(58) De belastinggrondslag is niet dezelfde(59) en de subjectieve situatie van de belanghebbende kan heel goed in de woonstaat in aanmerking worden genomen.

65. Maar schiet dit stelsel niet tekort, ingeval een niet-ingezeten belastingplichtige (vrijwel) al zijn inkomsten verwerft in de staat waarin hij werkt, en ° ingevolge een belastingverdrag tussen deze staat en zijn woonstaat ° deze inkomsten enkel worden belast in het land van tewerkstelling? Hier komen wij bij de derde vraag.

De derde vraag

66. Een belastingplichtige in de situatie van verzoeker in het hoofdgeding(60), die in de woonstaat niet wordt belast omdat hij er onvoldoende inkomsten ontvangt, ziet zijn subjectieve situatie nergens in aanmerking genomen: de woonstaat belast hem helemaal niet en de staat van tewerkstelling belast hem als beperkt belastingplichtige objectief.

67. Dit soort "negatieve bevoegdheidscollisie" tussen staat van tewerkstelling en woonstaat (die geen van beide belastingvermindering voor persoonlijke of gezinslasten willen verlenen) doet een "overbelasting" van de niet-ingezetene ontstaan. Is dit discriminatie?

68. Deze vraag is niet zonder praktisch belang: grensarbeiders verwerven doorgaans al hun inkomsten in de staat van tewerkstelling. Bijgevolg kunnen zij in dit opzicht geheel met ingezetenen worden gelijkgesteld. Kan men hun het onderscheid tussen ingezetenen en niet-ingezetenen voorhouden, terwijl zij zich fiscaal gezien objectief in dezelfde situatie als ingezetenen bevinden?

69. Deze situatie herinnert aan de zaak Biehl, waarin het Hof benadrukte, dat de schending van het beginsel van gelijke behandeling bijzonder duidelijk was, omdat de niet-ingezeten belastingplichtige alleen in het Groothertogdom Luxemburg inkomsten had ontvangen.(61)

70. De onderdaan van een Lid-Staat die op grond van het hem in artikel 48 toegekende recht van vrij verkeer gaat werken in een andere Lid-Staat (waar hij al zijn inkomsten verwerft) maar in zijn land van herkomst blijft wonen, betaalt belasting over de in de staat van tewerkstelling verworven inkomsten, zonder dat zijn subjectieve situatie of gezinslasten in aanmerking worden genomen.

71. Dit resulteert in een duidelijke discriminatie van de niet-ingezetene, die onder een andere belastingregeling valt dan de ingezetene, terwijl de "vaststelling van de belastinggrondslag" dezelfde is(62) en beiden, fiscaal gesproken, in dezelfde situatie verkeren.

72. Meer in het bijzonder heeft de niet-ingezetene geen aanspraak op splitting, die de belastingprogressie afzwakt.

73. De consequenties van deze discriminatie voor het vrije verkeer zijn de Commissie niet ontgaan; zij heeft op 21 december 1993 aanbeveling 94/79/EG aangenomen betreffende belastingen op bepaalde inkomsten die door niet-ingezetenen verworven zijn in een andere Lid-

Staat dan die waarvan zij ingezetene zijn(63):

"(...) het vrij verkeer van personen kan worden belemmerd door bepalingen op het gebied van de belasting op inkomsten van natuurlijke personen, die tot gevolg hebben dat niet-ingezetenen zwaarder worden belast dan ingezetenen die zich in een vergelijkbare situatie bevinden".(64) "De fiscale voordelen en aftrekposten waarvan ingezetenen gebruik kunnen maken" mogen niet-ingezetenen niet worden geweigerd, "indien zij hun inkomsten overwegend verwerven in het land waarin zij werkzaam zijn".(65)

74. De Commissie beveelt de Lid-Staten dan ook aan, de door niet-ingezetenen in de staat van tewerkstelling verworven inkomsten niet zwaarder te belasten dan het geval zou zijn indien de belastingplichtige, zijn echtgenote en zijn kinderen ingezetenen zouden zijn, op voorwaarde dat die inkomsten ten minste 75 % van zijn totale belastbare inkomsten bedragen.(66)

75. Over het bestaan van discriminatie bestaat geen twijfel wanneer de niet-ingezetene al zijn inkomsten in de staat van tewerkstelling verwerft. Maar wat te denken ingeval hij zijn inkomsten voor het grootste gedeelte of vrijwel in hun geheel in deze staat verwerft? Wanneer moet hij met ingezetenen worden gelijkgesteld? In haar aanbeveling stelt de Commissie deze grens op 75 %; in de Duitse en de Nederlandse regeling is dat 90 %.

76. In mijn visie kan bij gebreke van een dergelijke regeling alleen de nationale rechter in een feitelijke beoordeling bepalen, vanaf welk peil de inkomsten in de woonstaat toereikend zijn opdat de persoonlijke situatie van de betrokkene door de belastingautoriteiten van die staat in aanmerking wordt genomen. Alleen de ingezetenen van de woonstaat die dat peil niet bereiken, kunnen worden gelijkgesteld met ingezetenen van de staat van tewerkstelling waar zij het belangrijkste gedeelte van hun inkomsten verwerven.

77. Op welke rechtvaardigingsgrond zou de Duitse regeling de toets van artikel 48 van het Verdrag kunnen doorstaan?

78. Bij discriminerende belastingregelingen onderzoekt het Hof steeds nauwgezet de rechtvaardigingsgronden. Zo wordt een fiscaal nadeel niet per se gerechtvaardigd door het feit, dat het door een fiscaal voordeel kan worden gecompenseerd.(67)

79. Twee rechtvaardigingsgronden werden naar voren gebracht.

a) Inaanmerkingneming van de subjectieve situatie van de belastingplichtige moet aan de belastingdienst van de woonstaat voorbehouden blijven, omdat alleen deze de situatie precies kan kennen

80. De informatie-uitwisseling tussen de nationale administraties is met name uitgebouwd bij richtlijn 77/799(68) (al wordt de samenwerking tussen de fiscale administraties van de Lid-Staten in artikel 8, lid 1 van deze tekst beperkt(69)), gewijzigd bij de richtlijnen 79/1070/EEG(70) en 92/12/EEG.(71)

81. Op grond van deze regelingen verwerpt het Hof het argument, dat het moeilijk is voor de belastingdienst om de nodige gegevens te verzamelen voor de aanslag van een in een andere Lid-Staat wonende belastingplichtige.(72)

82. Ook indien wij zouden moeten aannemen dat deze samenwerking vandaag nog niet toereikend is, dan nog kan naar mijn mening de redenering van het Hof in verband met de aftrekbaarheid van verzekeringspremies worden toegepast op de aftrekken en verminderingen die voor onbeperkt belastingplichtigen gelden:

"Het feit dat niet om een dergelijke samenwerking (tussen de belastingautoriteiten van de Lid-Staten) kan worden verzocht, kan de niet-aftrekbaarheid van de verzekeringspremies echter niet

rechtvaardigen. Niets belet immers de betrokken fiscale autoriteiten om van de belanghebbende de bewijzen te vragen die zij noodzakelijk achten en eventueel de aftrek te weigeren als die bewijzen niet worden overgelegd."(73)

b) De samenhang van het belastingstelsel laat in een dergelijke situatie gelijkstelling van ingezetenen en niet-ingezetenen niet toe

83. Ik heb aangetoond, dat het onderscheid tussen ingezetenen en niet-ingezetenen verklaarbaar is, wanneer de inkomstenbronnen van de laatsten in zowel hun woonstaat als hun staat van tewerkstelling zijn gelegen. Daarentegen moet de niet-ingezetene met de ingezetene fiscaal kunnen worden gelijkgesteld, wanneer hij zijn inkomsten in precies dezelfde omstandigheden verwerft als de ingezetene. Bovendien is in een dergelijke situatie overbelasting van de niet-ingezetene des te onredelijker, omdat daardoor zijn fiscale bijdrage aan een staat waar hij niet woont, wordt verhoogd.

84. Dit is zelfs zozeer het geval, dat de Bondsrepubliek Duitsland haar belastingregeling aanvankelijk heeft aangepast en grensarbeiders uit Nederland die ten minste 90 % van hun wereldinkomen in Duitsland verwerven, in aanmerking brengt voor de belastingregeling voor de ingezetenen van deze staat(74), in het bijzonder voor splitting. Nadien heeft de Duitse wetgever de regeling voor alle niet-ingezetenen die ten minste 90 % van hun totale inkomen in Duitsland verwerven(75), aangepast aan die voor de ingezetenen ° met uitzondering van de splitting.

85. Het verschil in behandeling tussen grensarbeiders uit België en uit Nederland rechtvaardigt de Duitse regering met het argument, dat een uitbreiding van het statuut van onbeperkt belastingplichtige tot de Belgische grensarbeiders het risico inhoudt, dat zij die status moet toekennen aan alle niet-ingezetenen of buitenlandse werknemers, die zich op het grondwettelijk beginsel van gelijke behandeling zouden kunnen beroepen.

86. Hierbij wil ik opmerken, dat die gelijkheid reeds verstoord is en dat het Bundesfinanzhof deze schending in een arrest van 20 april 1988 zelfs heeft vastgesteld(76):

"Het zou in strijd zijn met artikel 3 Grundgesetz om grensarbeiders uit andere buurlanden anders te behandelen dan grensarbeiders uit Nederland."

87. In geen geval kan de Duitse regering een schending van artikel 48 rechtvaardigen met de enorme financiële lasten van de veralgemening van een recht, dat sommige niet-ingezetenen reeds genieten. Het Hof heeft dergelijke argumenten reeds beantwoord in het arrest Commissie/Frankrijk ("avoir fiscal").(77) Een Lid-Staat mag het recht op een belastingvoordeel weliswaar beperken, doch moet daarbij het non-discriminatiebeginsel in het oog houden.

88. De recente Duitse belastingwetgeving levert in elk geval het bewijs, dat de gelijkstelling van niet-ingezetenen met ingezetenen in bepaalde gevallen de samenhang van het nationale belastingstelsel niet in het gedrang brengt, maar integendeel, meebrengt dat aan het gelijkheidsbeginsel kan worden voldaan.

89. En wat te denken van de splitting, die het Grenzpendlergesetz niet-ingezetenen ontzegt?

90. Hier bestaat geen risico van dubbele inaanmerkingneming van de gezinssituatie van de belastingplichtige, want hij wordt in de woonstaat niet belast.

91. De moeilijkheid is echter, dat in het onderhavige geval voor splitting de inkomsten van de echtgenote in de woonstaat (werkloosheidsuitkeringen) in aanmerking moeten worden genomen, welke inkomsten in Duitsland niet belastbaar zijn.

92. De verwijzende rechter erkent, dat het "technisch gezien mogelijk is een dergelijk 'Progressionsvorbehalt' toe te passen"(78). Dit wordt bevestigd door de omstandigheid, dat

grensarbeiders uit Nederland voor splitting in aanmerking komen.

93. *Uitbreiding van de splittingregeling tot niet-ingezetenen zou naar mijn mening onmogelijk zijn, indien splitting niet zou bestaan voor ingezetenen in Duitsland die zich in een vergelijkbare situatie als verzoeker in het hoofdgeding bevinden.*

94. *Welnu, in Duitsland samenwonende echtgenoten zijn onbeperkt belastingplichtig en kunnen systematisch van splitting gebruik maken. Bovendien blijkt uit de vaststellingen van de verwijzende rechter, dat ook een echtpaar met woonplaats zowel in de Bondsrepubliek Duitsland als in België voor splitting in aanmerking komt.(79)*

95. *Ik concludeer dan ook, dat voor de toepassing van de belastingprogressie de inkomsten van de echtgenoot in aanmerking kunnen worden genomen, ongeacht of deze al dan niet ingezetene is.(80)*

96. *Ten slotte kan splitting evenmin worden geweigerd met het argument van moeilijkheden bij de informatie-uitwisseling tussen nationale belastingadministraties. Dit punt heb ik hierboven reeds behandeld.(81)*

97. *In het onderhavige geval vereist de samenhang van het belastingstelsel niet een onderscheid tussen ingezetenen en niet-ingezetenen, maar juist een gelijkstelling van de laatsten met de eersten. Aangezien zij dezelfde belastingplichten hebben, moeten zij ook dezelfde voordelen en met name dezelfde belastingverminderingen genieten.*

98. *Ter afronding wil ik er nog op wijzen, dat het onderscheid tussen ingezetenen en niet-ingezetenen niet absoluut is: verscheidene Lid-Staten beschouwen personen die er niet hun domicilie hebben, niettemin als ingezetenen en belasten hen als onbeperkt belastingplichtigen. Voorbeelden hiervan vinden we in § 1, lid 2, EStG betreffende niet-ingezetene ambtenaren en in de Duitse belastingregeling voor personen met twee woonplaatsen.*

De vierde vraag

99. *Moet ingevolge artikel 48 de staat van tewerkstelling op niet-ingezetenen die in de situatie van verzoeker in het hoofdgeding verkeren, het beginsel van jaarlijkse correctie van de ingehouden loonbelasting (Lohnsteuerjahresausgleich) en vaststelling van de belasting bij wege van aanslag toepassen? Anders gezegd, vereist artikel 48 een gelijke behandeling niet alleen ten aanzien van het materiële, maar ook ten aanzien van het formele belastingrecht?*

100. *De Duitse regeling voorziet in een jaarlijkse correctie van de bij onbeperkt belastingplichtigen aan de bron ingehouden loonbelasting. De werkgever moet de werknemer een deel van de loonbelasting terugstorten, wanneer de som van de maandelijkse inhoudingen hoger is dan de over dat jaar verschuldigde belasting. Niet-ingezetenen ° die beperkt belastingplichtig zijn ° komen voor een dergelijke correctie niet in aanmerking(82): de som van de maandelijkse inhoudingen vormt de definitieve belasting.*

101. *Deze regeling vrijwaart de niet-ingezetene weliswaar van eventuele naheffingen(83), maar ontnemt hem tevens de mogelijkheid buitengewone uitgaven of lasten geldend te maken die tot een belastingteruggave zouden kunnen leiden. Bijzonder benadeeld wordt de niet-ingezetene, wanneer hij in de loop van het jaar de staat van tewerkstelling verlaat (of er begint te werken, wat het geval is bij verzoeker in het hoofdgeding voor 1988).*

102. Zodra de situatie van de niet-ingezetene vergelijkbaar is met die van een ingezetene ° indien hij dus alle of nagenoeg alle inkomsten in de staat van tewerkstelling ontvangt °, verdraagt zich dan een dergelijke verschillende behandeling nog met artikel 48 van het Verdrag?

103. Deze vraag is naar mijn mening beslist in het arrest Biehl.

104. In die zaak kon de belastingplichtige die het Groothertogdom Luxemburg in de loop van het jaar had verlaten, niet zoals ingezetenen aan het einde van het jaar aanspraak maken op teruggave van de door de belastingadministratie eventueel teveel aan de bron ingehouden belasting. Overwegende dat de belastingplichtigen die in de loop van het jaar de staat van tewerkstelling verlaten (of er zich vestigen) vooral onderdanen van andere Lid-Staten zijn, heeft het Hof hier een verkapte discriminatie aangenomen.(84)

105. In het onderhavige geval, waarin de Duitse belastingwetgeving niet-ingezetenen het recht op jaarlijkse correctie van de inhoudingen ontzegt, blijven deze verstoken van een voordeel dat ingezetenen wel genieten, namelijk het recht op teruggave van eventueel te veel betaalde belasting (wanneer de maandelijkse inhoudingen het totaal van de voor het lopende belastingjaar verschuldigde belasting overschrijden).

106. De verplichting om onderdanen van een andere Lid-Staat dezelfde belastingvoordelen toe te kennen als eigen onderdanen strekt zich uit tot de procedureregels en de wijze van inning van de belasting. Het Hof heeft reeds geoordeeld, dat de handhaving van een discriminerende bepaling van het belastingprocesrecht niet kan worden gerechtvaardigd met het argument, dat tegen onbillijk geachte beslissingen een bezwaarschriftprocedure openstaat.(85)

107. Hier tekent zich bijgevolg een inbreuk af op artikel 48 van het Verdrag die de Commissie reeds had gesignaleerd in haar schriftelijk antwoord op een vraag van een lid van het Europees Parlement van 26 oktober 1992.(86)

108. Nog twee slotopmerkingen.

109. In de eerste plaats is de oplossing die ik voorsta, verenigbaar met het arrest Werner, waarin het ging om een interne situatie van een Lid-Staat en het Hof noch een verkapte discriminatie op grond van nationaliteit noch een schending van artikel 52 aanwezig achtte.

110. In de tweede plaats bestaat hier niet het risico, zoals de Deense regering vreest, dat de belastingplichtige zich aan een soort fiscale forumshopping overgeeft en zijn woonplaats daar zal vestigen waar de belasting het gunstigst uitvalt. Aanpassing van de belastingregeling voor niet-ingezetenen aan die van ingezetenen ingeval beiden al hun inkomsten in de staat van tewerkstelling verwerven, maakt de woonplaatskeuze juist fiscaal neutraal.

111. Ik geef het Hof derhalve in overweging, voor recht te verklaren:

"1) Een belastingregeling die ingezetenen en niet-ingezetenen voor de inkomstenbelasting aan verschillende regelingen onderwerpt, kan binnen de werkingssfeer van artikel 48 EG-Verdrag vallen.

2) In beginsel verzet dit artikel zich er niet tegen, dat een niet-ingezeten werknemer door de staat van tewerkstelling zwaarder wordt belast dan een ingezeten werknemer die dezelfde werkzaamheid verricht, wanneer zij in fiscaal opzicht niet in vergelijkbare situaties verkeren.

3) Het verzet er zich daarentegen wel tegen, dat een Lid-Staat A van een werknemer met woonplaats op het grondgebied van Lid-Staat B, die op het grondgebied van Lid-Staat A arbeid in loondienst verricht en die 1) in deze Lid-Staat A zijn gehele inkomsten of het grootste deel daarvan verwerft en 2) in Lid-Staat B geen of niet genoeg inkomsten geniet om er subjectief, met

inachtneming van zijn persoonlijke situatie te worden belast, een hogere inkomstenbelasting heft dan van een persoon die in Lid-Staat A woont en voor wie dezelfde belastinggrondslag geldt. Deze werknemer moet dus dezelfde belastingvoordelen genieten als de ingezetene.

4) Artikel 48 verzet zich ertegen, dat een werknemer wordt uitgesloten van de jaarlijkse correctie van de ingehouden loonbelasting en van de vaststelling van de belasting bij wege van aanslag, wanneer een ingezeten werknemer die in dezelfde omstandigheden verkeert daarvoor in aanmerking komt."

() Oorspronkelijke taal: Frans.*

(1) ° Arrest van 28 januari 1986 (zaak 270/83, Jurispr. 1986, blz. 273).

(2) ° Arrest van 8 mei 1990 (zaak C-175/88, Jurispr. 1990, blz. I-1779), gevolgd door een door de Commissie tegen het Groothertogdom Luxemburg ingestelde niet-nakomingsprocedure (zaak C-151/94, nog aanhangig).

(3) ° Arrest van 28 januari 1992 (zaak C-204/90, Jurispr. 1992, blz. I-249).

(4) ° Arrest van 28 januari 1992 (zaak C-300/90, Jurispr. 1992, blz. I-305).

(5) ° Arrest van 13 juli 1993 (zaak C-330/91, Jurispr. 1993, blz. I-4017).

(6) ° Arrest van 12 april 1994 (zaak C-1/93, Jurispr. 1994, blz. I-1137).

(7) ° Arrest van 26 januari 1993 (C-112/91, Jurispr. 1993, blz. I-429).

(8) ° BGBl. I 1987, blz. 657; BStBl. I 1987, blz. 274.

(9) ° § 1, lid 1, eerste zin, EStG 1987.

(10) ° §§ 26, 26b EStG. Splitting houdt in, dat het totale inkomen van de echtgenoten wordt samengeteld, waarna het fictief aan elk van hen voor de helft wordt toegerekend en dienovereenkomstig belast. Heeft een van de echtgenoten een hoog inkomen, dan wordt de belastinggrondslag door de splitting genivelleerd en de progressie van de inkomstenbelasting afgezwakt. Aangezien gehuwde niet-ingezeten werknemers niet voor splitting in aanmerking komen, krijgen zij dezelfde behandeling als ongehuwde werknemers.

(11) ° Bij voorbeeld voor uitgaven voor beroepsopleiding (§ 33a, lid 2, EStG).

(12) ° Bij voorbeeld de belastingvrije som voor kinderen ten laste, § 32, lid 6, EStG 1987. Zie ook § 50, lid 1, vijfde zin, EStG 1987.

(13) ° §§ 42, 42a, 46, EStG 1987.

(14) ° Punt 7 van de conclusie van advocaat-generaal M. Darmon bij het arrest Werner (reeds aangehaald). Voor een gedetailleerd onderzoek van de verschillpunten tussen de regeling voor beperkt en die voor onbeperkt belastingplichtigen, zie de opmerkingen van de Commissie, I, 3.

(15) ° Blijkbaar ontving zijn echtgenote in België alleen in 1988 werkloosheidsuitkeringen.

(16) ° Overeenkomst van 11 april 1967, die het OESO-modelverdrag volgt.

(17) ° Volgens verzoeker in het hoofdgeding betekent de beperkte belastingplicht voor hem, dat hij 16 559,64 DM meer aan belasting moet betalen dan wanneer hij in Duitsland had gewoond (opmerkingen van verzoeker in het hoofdgeding, deel 1, II).

(18) ° § 163 Abgabenordnung van 1977.

(19) ° Verwijzingsbeschikking, II, B, 1.

(20) ° Ibidem.

(21) ° Wouters J.: *The Case-Law of the European Court of Justice on Direct Taxes: Variations upon a Theme*, Maastricht Journal of European and Comparative Law, 1994, deel 1, nr. 2, blz. 179 en 180.

(22) ° In dezelfde zin, conclusie van advocaat-generaal M. Darmon bij het arrest Biehl, punt 10.

(23) ° Harmonisatie is enkel verplicht op het gebied van de indirecte belastingen (artikel 99 EG-Verdrag).

(24) ° Zie richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de Lid-Staten op het gebied van de directe belastingen (PB 1977, L 336, blz. 15), gewijzigd bij richtlijn 79/1070/EEG (PB 1979, L 331, blz. 8). Zie eveneens de richtlijnen van de Raad van 23 juli 1990 90/434/EEG betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende Lid-Staten (PB 1990, L 225, blz. 1) en 90/435/EEG betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende Lid-Staten (PB 1990, L 225, blz. 6).

(25) ° Artikel 3, sub c, EG-Verdrag (cursivering van mij).

(26) ° Zie bij voorbeeld r.o. 13 van het arrest van 7 juli 1988 (gevoegde zaken 154/87 en 155/87, Wolf e.a., Jurispr. 1988, blz. 3897).

(27) ° Punt 6, in fine. Zie ook het arrest van 9 december 1981 (zaak 193/80, Commissie/Italië, Jurispr. 1981, blz. 3019, r.o. 17).

(28) ° R.o. 24. Zie eveneens r.o. 11 van het arrest Bachmann: (...) deze harmonisatie (van de fiscale wetgevingen van de Lid-Staten) kan niet als voorwaarde vooraf worden gesteld voor de toepassing van artikel 48 EEG-Verdrag.

(29) ° Blz. 15.

(30) ° Verordening van de Raad van 15 oktober 1968 (PB 1968, L 257, blz. 2).

(31) ° R.o. 12.

(32) ° Arrest van 1 juli 1993 (zaak C-20/92, Jurispr. 1993, blz. I-3777, r.o. 19).

(33) ° Zie r.o. 26 van het arrest Commissie/Frankrijk (avoir fiscal).

(34) ° Verwijzingsbeschikking, blz. 7.

(35) ° Uiteraard kan niet worden beweerd, dat het vrij verkeer van werknemers alleen geldt voor werknemers die hun woonplaats verleggen naar de staat waar zij werkzaam zijn. Zie artikel 1 van verordening van de Raad nr. 1612/68 (reeds aangehaald).

(36) ° Conclusie van advocaat-generaal M. Darmon bij het arrest van 13 juli 1993, Commerzbank, reeds hierboven aangehaald, punt 37.

(37) ° Zie met name artikel 4, lid 1, van het modelverdrag van 1992.

(38) ° Vanistendael, F.: *The limits of the New Community Tax Order*, CML Rev., 1994, blz. 293, 310 (cursivering van mij).

(39) ° Zaak 152/73, Jurispr. 1974, blz. 153, r.o. 11.

(40) ° R.o. 13. Zie eveneens in verband met artikel 52, r.o. 14 van het arrest Commerzbank en r.o. 15 van het arrest Halliburton Services.

(41) ° R.o. 14. Zie eveneens r.o. 9 van het arrest Bachmann en r.o. 15 van het arrest Commerzbank.

(42) ° R.o. 19.

(43) ° R.o. 19 van het arrest Commissie/Frankrijk (avoir fiscal).

(44) ° Aangehaald in voetnoot 4.

(45) ° R.o. 21.

(46) ° Zie arrest van 31 maart 1993 (zaak C-19/92, Kraus, Jurispr. 1993, blz. I-1663). Zie over dit punt, met betrekking tot het arrest Bachmann, Vanistendael, F.: *The Limits to the New Community Tax Order*, hierboven aangehaald, blz. 312: *The non-discrimination rule (...) has the following meaning: even though any de facto discrimination is in principle to be considered as a violation of the basic freedoms in the Treaty, some rules resulting in de facto distinction or discrimination can be justified by general interest or policy objectives, provided those rules make distinctions on the basis of criteria that are objective and directly necessary to achieve the policy goals.*

(47) ° Zie de hierboven aangehaalde arresten Biehl, r.o. 14, Bachmann, r.o. 9, Commissie/België, r.o. 7 en Commerzbank, r.o. 15.

(48) ° Arrest van 13 november 1984 (zaak 283/83, Racke, Jurispr. 1984, blz. 3791, r.o. 7).

(49) ° R.o. 19 en 20.

(50) ° Arrest van 8 oktober 1980 (zaak 810/79, UEberschaer, Jurispr. 1980, blz. 2747, 2765).

(51) ° Zie de formulering in fine van r.o. 20 van het arrest Commissie/Frankrijk (avoir fiscal).

(52) ° De inkomsten uit de staat van tewerkstelling worden van de belastinggrondslag afgetrokken om dubbele belasting te vermijden.

(53) ° De belastingplichtige wordt belast in de woonstaat, eenvoudig omdat hij op het gebied van dat land leeft . Zie verwijzingsbeschikking II, B, 2.1.

(54) ° Volgens artikel 24 van het OESO-modelverdrag is een staat niet verplicht aan ingezetenen van een andere staat de aan de eigen ingezetenen verleende persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van de samenstelling van het gezin of

gezinslasten te verlenen bij de belastingheffing.

(55) ° Verwijzingsbeschikking, II, B, 2.1.

(56) ° Artikel 1, lid 1, EStG 1987.

(57) ° Zie punt 22 van het commentaar op artikel 24, lid 3, tweede zin, OESO-modelverdrag ter vermijding van de dubbele belasting. De Griekse regering merkt terecht op, dat het Hof niet mag toelaten, dat ingezetenen van een Lid-Staat die in meerdere landen loon uit dienstbetrekking ontvangen, het voordeel van de aftrekposten en of vermindering van de belasting of het inkomen meer dan een keer ontvangen, daar zij dit anders in elke staat zouden kunnen eisen waarin zij inkomsten verwerven die in de bronstaat belastbaar zijn (opmerkingen van de Griekse regering, blz. 9).

(58) ° Zie in die zin de opmerkingen van de Franse regering, blz. 7.

(59) ° In de belastinggrondslag die in het land van tewerkstelling aan het progressieve tarief is onderworpen, zijn de in het buitenland verworven inkomsten niet begrepen, wat een niet te verwaarlozen voordeel kan zijn.

(60) ° De Belgische werkloosheidsuitkeringen aan zijn echtgenote lijken in 1988 te zijn stopgezet. Schumacker ontvangt alleen eigen inkomsten in de Bondsrepubliek Duitsland.

(61) ° R.o. 16 van het arrest. Zie eveneens punt 10 van de conclusie van de advocaat-generaal in deze zaak: (...) het openlijk discriminerende karakter van de litigieuze bepaling komt met name tot uiting in alle gevallen waarin de betrokken burger in de loop van het betrokken jaar geen inkomsten verwerft in de Lid-Staat waar hij vandaan komt of naartoe gaat.

(62) ° R.o. 19 van het arrest Commissie/Frankrijk (avoir fiscal).

(63) ° PB 1994, L 39, blz. 22.

(64) ° Tweede overweging van de considerans (cursivering van mij).

(65) ° Zesde overweging van de considerans (cursivering van mij).

(66) ° Artikel 2, leden 1 en 2.

(67) ° Zie r.o. 21 van het arrest Commissie/Frankrijk (avoir fiscal).

(68) ° Aangehaald in voetnoot 24.

(69) ° Zie r.o. 20 van het arrest Bachmann.

(70) ° Richtlijn van de Raad van 6 december 1979 houdende wijziging van richtlijn 77/799/EEG betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de Lid-Staten op het gebied van de directe belastingen (PB 1979, L 331, blz. 8).

(71) ° Richtlijn van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsprodukten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB 1992, L 76, blz. 1).

(72) ° R.o. 18 van het arrest Bachmann en r.o. 22 van het arrest Halliburton Services.

(73) ° R.o. 20 van het arrest Bachmann (cursivering van mij).

(74) ° Wet van 21 oktober 1980 houdende toepassing van het aanvullend protocol van 13 maart 1980 bij de overeenkomst van 16 juni 1959 tussen de Bondsrepubliek Duitsland en het Koninkrijk der Nederlanden 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 (AGGrenzg NL, BGBl. I 1980, blz. 1999, BStBl. I 1980, blz. 725). Omgekeerd stelt het Nederlandse belastingrecht met onbeperkt belastingplichtigen gelijk de personen die minstens 90 % van hun wereldinkomen verwerven in Nederland, zonder er te wonen (Aansrijving van de Staatssecretaris voor financiën van 21 december 1976 nr. 27-621 782 en 28 december 1989, nr. DB 89/2184, BNB 1990/100 en sedert 1 januari 1990, Wet op de Inkomstenbelasting 1964, artikelen 53a en 53b. Zie ook punt 11.5 van de opmerkingen van de Commissie.

(75) ° Gesetz zur einkommensteuerlichen Entlastung von Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen und zur Änderung anderer gesetzlicher Vorschriften (Grenzpendlergesetz) van 24 juni 1994, BGBl., I, nr. 39, blz. 1395.

(76) ° I R 219/82, BStBl. 1990 II, blz. 701, BFHE 154, blz. 38, 46.

(77) ° R.o. 25.

(78) ° Punt II, B, 2.2 van de verwijzingsbeschikking.

(79) ° Ibidem.

(80) ° Zie de opmerkingen van verzoeker in het hoofdgeding, blz. 29. Zie ook Sass, G.: Zum Einfluss der Rechtsprechung des EuGH auf die beschränkte Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht, DB, Heft 17 van 24.4.92, blz. 857, 862.

(81) ° Zie hierboven, punt 80 e.v.

(82) ° § 50, lid 5, EStG.

(83) ° Verwijzingsbeschikking, II, B, 4.

(84) ° Arrest Biehl, r.o. 14.

(85) ° Ibidem, r.o. 17 en 18.

(86) ° Vraag nr. 2579/91 (PB 1993, C 16, blz. 1).