

GILLY

ARREST VAN HET HOF

12 mei 1998 <sup>\*</sup>

In zaak C-336/96,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van het Tribunal administratif de Strasbourg (Frankrijk), in het aldaar aanhangig geding tussen

Echtgenoten R. Gilly

en

Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 6, 48 en 220 EG-Verdrag,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: G. C. Rodríguez Iglesias, president, M. Wathelet (rapporteur) en R. Schintgen, kamerpresidenten, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray, J.-P. Puissochet, G. Hirsch, L. Sevón en K. M. Ioannou, rechters,

<sup>\*</sup> Procestaal: Frans.

advocaat-generaal: D. Ruiz-Jarabo Colomer  
griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- de heer en mevrouw Gilly, verzoekers in het hoofdgeding,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door C. de Salins, adjunct-directeur bij de directie juridische zaken van het Ministerie van Buitenlandse zaken, en G. Mignot, secretaris buitenlandse zaken bij die directie, als gemachtigden,
- de Belgische regering, vertegenwoordigd door J. Devadder, adviseur-generaal bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, Buitenlandse handel en Ontwikkelingssamenwerking, als gemachtigde,
- de Deense regering, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur P. Biering, afdelingshoofd bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Röder, Ministerialrat bij het Bondsministerie van Economische zaken, als gemachtigde,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door U. Leanza, hoofd van de dienst diplomatieke geschillen van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, bijgestaan door G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- de Finse regering, vertegenwoordigd door H. Rotkirch, ambassadeur, hoofd van de dienst juridische zaken van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde,
- de Zweedse regering, vertegenwoordigd door E. Brattgård, departementsråd bij het departement voor buitenlandse handel van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde,

- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, als gemachtigde,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door H. Michard en E. Traversa, leden van haar juridische dienst, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van de heer Gilly, de Franse regering, vertegenwoordigd door G. Mignot; de Deense regering, vertegenwoordigd door haar juridisch adviseur J. Molde, afdelingshoofd bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde; de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. De Bellis; de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door M. Fierstra, assistent juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde; de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door R. Singh van het Treasury Solicitor's Department als gemachtigde, en de Commissie, vertegenwoordigd door H. Michard, ter terechtzitting van 23 oktober 1997,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 20 november 1997,

het navolgende

### Arrest

- 1 Bij vonnis van 10 oktober 1996, binnengekomen bij het Hof op 11 oktober daar-aanvolgend, heeft het Tribunal administratif de Strasbourg het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag zes prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 6, 48 en 220 van dit Verdrag.
- 2 Die vragen zijn gerezen in het kader van verscheidene gedingen tussen de heer en mevrouw Gilly en de directeur des services fiscaux du Bas-Rhin over de bereke-

ning van de inkomstenbelasting van natuurlijke personen voor de jaren 1989, 1990, 1991, 1992 en 1993 overeenkomstig de op 21 juli 1959 te Parijs ondertekende overeenkomst tussen de Franse Republiek en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting en houdende bepalingen inzake wederzijdse administratieve en juridische bijstand op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, alsmede op het gebied van bedrijfsbelastingen en grondbelastingen (hierna: „overeenkomst”), zoals gewijzigd bij de op 9 juni 1969 en 28 september 1989 te Bonn ondertekende aanvullende protocollen.

- 3 De heer en mevrouw Gilly wonen in Frankrijk, dicht bij de Duitse grens. De heer Gilly, van Franse nationaliteit, is leraar in het openbaar onderwijs in Frankrijk. Zijn echtgenote, die de Duitse nationaliteit heeft en door haar huwelijk tevens de Franse nationaliteit heeft verworven, werkt als onderwijzeres op een openbare school in Duitsland, die gelegen is in het grensgebied.
- 4 Met betrekking tot de belastingheffing ter zake van inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking is in artikel 13, lid 1, van de overeenkomst de volgende hoofdregel geformuleerd:

„Onder voorbehoud van hetgeen in de hiernavolgende leden is bepaald, zijn inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid slechts belastbaar in de staat waarin de persoonlijke werkzaamheden worden uitgeoefend uit hoofde waarvan die inkomsten worden genoten. Als inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid worden onder meer beschouwd bezoldigingen, salarissen, lonen, gratificaties of andere emolumenten, alsmede alle soortgelijke voordelen die worden betaald of toegekend door andere dan de in artikel 14 bedoelde personen.”

- 5 Artikel 13, lid 5, sub a, voorziet in een afwijking van die regel voor grensarbeiders, wier inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking belastbaar zijn in de woonstaat:

„In afwijking van het bepaalde in de leden 1, 3 en 4, zijn de inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid van personen die werkzaam zijn in het grensgebied van een van

de staten en hun vaste verblijfplaats hebben in het grensgebied van de andere staat, waarnaar zij gewoonlijk elke dag terugkeren, uitsluitend belastbaar in laatstgenoemde staat."

- 6 Met betrekking tot overheidsbeloningen en -pensioenen bepaalt artikel 14, lid 1, van de overeenkomst evenwel, dat deze in beginsel belastbaar zijn in de betalende staat:

„Salarissen, lonen en soortgelijke beloningen alsmede ouderdomspensioenen, die door een van de staten, door een deelstaat of door een publiekrechtelijke rechtspersoon van die staat of die deelstaat aan een in de andere staat woonachtige natuurlijke persoon worden betaald ter zake van bewezen administratieve of militaire diensten, zijn slechts belastbaar in de eerste staat. Dit geldt echter niet, indien de beloningen worden betaald aan een persoon die de nationaliteit van de andere staat bezit zonder tegelijkertijd onderdaan van de eerste staat te zijn; alsdan zijn de beloningen slechts belastbaar in de staat waarvan die persoon inwoner is."

- 7 Artikel 16 van de overeenkomst bevat een speciale bepaling voor docenten die tijdelijk werkzaam zijn in de staat die niet hun woonstaat is. Volgens deze bepaling blijven de door die docenten ontvangen inkomsten belastbaar in de oorspronkelijke staat van tewerkstelling:

„Hoogleraren of andere docenten die inwoner zijn van een van de staten en die tijdens een voorlopig verblijf van ten hoogste twee jaar een vergoeding ontvangen voor het geven van onderwijs aan een universiteit, hogeschool, school of andere onderwijsinstelling in de andere staat, kunnen voor die vergoeding uitsluitend in de eerste staat worden belast."

- 8 Met betrekking tot dubbele belasting bepaalt artikel 20, lid 2, sub a-cc, van de overeenkomst, zoals gewijzigd bij het op 28 september 1989 ondertekende aanvullend protocol:

„2. Wat inwoners van Frankrijk betreft, wordt dubbele belasting op de volgende wijze vermeden:

- a) Winsten en andere positieve inkomsten die afkomstig zijn uit de Bondsrepubliek Duitsland en aldaar belastbaar zijn overeenkomstig de bepalingen van deze overeenkomst, zijn tevens in Frankrijk belastbaar wanneer zij toekomen aan een inwoner van Frankrijk. De Duitse belasting wordt bij de berekening van het belastbare inkomen in Frankrijk niet in mindering gebracht. De betrokkene heeft evenwel recht op een verrekening met de Franse belasting, in de grondslag waarvan die inkomsten zijn begrepen. Deze verrekening is gelijk aan:

(...)

- cc) voor alle overige inkomsten, het bedrag van de aan die inkomsten toege-rekende Franse belasting. Deze bepaling geldt in het bijzonder voor de inkomsten bedoeld in de artikelen (...) 13, leden 1 en 2, en 14.”

- 9 Blijkens het verwijzingsvonnis is volgens de zogeheten regel van het werkelijk tarief het bedrag van de verrekening („crédit d’impôt”) gelijk aan het product van het bedrag van de in Duitsland belaste netto-inkomsten maal het percentage, gevormd door de verhouding tussen de daadwerkelijk verschuldigde belasting over het totale netto-inkomen dat ingevolge de Franse wettelijke regeling belastbaar is, en het bedrag van dat totale netto-inkomen.

- 10 Volgens de verwijzende rechter kan dit bedrag dat met de Franse belasting mag worden verrekend, lager blijken te zijn dan de belasting die in Duitsland feitelijk is

betaald, aangezien de belastingprogressie in Duitsland sterker is dan in Frankrijk. Het is dus mogelijk, dat Franse grensarbeiders die enerzijds in Duitsland worden belast naar de inkomsten die zij in dat land hebben verworven, en anderzijds in Frankrijk naar hun totale inkomen met toepassing van genoemde verrekening, meer belasting moeten betalen dan personen die hetzelfde inkomen genieten, doch dit uitsluitend in Frankrijk hebben verkregen.

- 11 In casu is het overheidssalaris dat mevrouw Gilly in de jaren 1989 tot en met 1993 in Duitsland heeft ontvangen, overeenkomstig artikel 14, lid 1, van de overeenkomst in Duitsland belast, aangezien zij de Duitse nationaliteit heeft. Op grond van artikel 20, lid 2, sub a, van de overeenkomst zijn die inkomsten ook in Frankrijk belast, zij het dat ingevolge het bepaalde sub a-cc de in Duitsland over deze inkomsten geheven belasting een recht op een verrekening heeft doen ontstaan, gelijk aan het bedrag van de aan die inkomsten toegerekende Franse belasting.
- 12 In het kader van de door hen bij verzoekschriften van 8 juli 1992 en 21 juli 1995 bij het Tribunal administratif de Strasbourg ingestelde beroepen hebben de heer en mevrouw Gilly betoogd, dat de toepassing van voormelde bepalingen van de overeenkomst heeft geleid tot een ongerechtvaardigde en discriminerende „overbelasting”, die onverenigbaar is met, inzonderheid, de artikelen 6 (voorheen artikel 7 EEG-Verdrag), 48 en 220 EG-Verdrag. Zij hebben dan ook gevorderd, dat de litigieuze aanslagen worden verlaagd, en dat de belastingdienst wordt veroordeeld tot terugbetaling van de ten onrechte geheven belasting.
- 13 Van oordeel, dat de oplossing van de bij hem aanhangige gedingen afhangt van de uitlegging die moet worden gegeven aan de artikelen 6, 48 en 220 van het Verdrag, heeft het Tribunal administratif de Strasbourg besloten de behandeling van de zaken te schorsen en het Hof de navolgende prejudiciële vragen voor te leggen:
  - 1) Is een voor grensarbeiders geldende belastingregeling van het soort als voorzien in de Frans-Duitse overeenkomst, voor zover deze in verschillende wijzen van belastingheffing voorziet voor personen wier beloning afkomstig is van een openbaar lichaam, en personen die worden betaald door particulieren, waardoor zij invloed kan hebben op de toegang tot openbare of particuliere ambten al naar gelang de woonplaats zich in de ene of in de andere staat bevindt, in strijd

met het beginsel van het vrije verkeer van werknemers, zoals dat voortvloeit uit het EG-Verdrag en uit de bepalingen tot uitvoering ervan?

- 2) Is een regel volgens welke een grensarbeider die een beloning ontvangt van een staat of van een publiekrechtelijke rechtspersoon van die staat, in die staat aan belasting onderworpen is, terwijl die beloning, indien de grensarbeider de nationaliteit van een andere staat bezit zonder tegelijkertijd onderdaan van de eerste staat te zijn, belastbaar is in de staat waarin hij woonachtig is, verenigbaar met het beginsel van vrij verkeer en de afschaffing van elke op de nationaliteit gebaseerde discriminatie?
- 3) Is een fiscale bepaling volgens welke grensarbeiders die in dienst zijn van een publiekrechtelijke rechtspersoon en in een van de lidstaten woonachtig zijn, verschillend worden belast al naar gelang zij uitsluitend onderdaan zijn van die staat dan wel de dubbele nationaliteit bezitten, verenigbaar met artikel 7 [thans artikel 6] van het Verdrag?
- 4) Zijn fiscale bepalingen die van invloed kunnen zijn op de keuze van docenten in de overeenkomstsluitende staten om hun werkzaamheden meer of minder duurzaam in een andere staat uit te oefenen, gelet op de verschillen in de belastingregelingen van de betrokken staten naar gelang van de duur van de tewerkstelling, in strijd met het beginsel van het vrije verkeer van werknemers, zoals dat voortvloeit uit het Verdrag?
- 5) Moet de in artikel 220 van het Verdrag geformuleerde doelstelling van afschaffing van dubbele belasting, gelet op de termijnen waarbinnen de lidstaten deze doelstelling moesten verwezenlijken, worden geacht voortaan het karakter van een rechtstreeks toepasselijk voorschrift te hebben, op grond waarvan dubbele belasting niet meer mag voorkomen? Is een belastingovereenkomst op grond waarvan de belastingregeling die geldt voor de grensarbeiders van de staten die partij zijn bij de overeenkomst, verschilt naar gelang van hun nationaliteit en van het openbare of particuliere karakter van hun werkzaamheden, in strijd met de aan de lidstaten bij artikel 220 als doel voorgeschreven afschaffing van de dubbele belasting? Is een voor een in een staat woonachtig echtpaar geldende fiscale verrekeningsregeling waarbij geen rekening wordt gehouden met het exacte bedrag van de in een andere staat betaalde belasting, doch slechts een verrekening wordt verleend die lager kan uitvallen, in overeenstemming met het door de lidstaten te verwezenlijken doel, dubbele belasting te vermijden?

- 6) Moet artikel 48 van het Verdrag aldus worden uitgelegd, dat het zich ertegen verzet, dat onderdanen van een lidstaat die als grensarbeider werkzaam zijn in een andere lidstaat, als gevolg van een verrekeningsmechanisme van het soort als voorzien in de Frans-Duitse belastingovereenkomst, zwaarder worden belast dan personen die hun beroepswerkzaamheden uitoefenen in de staat waarin zij woonachtig zijn?

### De vijfde vraag

- 14 Met zijn vijfde vraag, die allereerst moet worden onderzocht, wenst de nationale rechter te vernemen, of artikel 220, tweede streepje, van het Verdrag rechtstreeks toepasselijk is.
- 15 Gelijk het Hof reeds heeft geoordeeld (arrest van 11 juli 1985, Mutsch, 137/84, Jurispr. blz. 2681, punt 11), heeft artikel 220 niet ten doel, een als zodanig werkzame rechtsregel te stellen, doch legt het enkel het kader vast voor onderhandelingen die de lidstaten „voor zover nodig” met elkaar zullen voeren. In artikel 220, tweede streepje, wordt enkel de afschaffing van dubbele belasting binnen de Gemeenschap als doel van deze eventuele onderhandelingen genoemd.
- 16 Ook al is de afschaffing van dubbele belasting binnen de Gemeenschap daarmee een van de doelstellingen van het Verdrag, uit de bewoordingen van artikel 220, tweede streepje, blijkt, dat deze bepaling niet als zodanig aan particulieren rechten kan verlenen die voor de nationale rechter kunnen worden ingeroepen.
- 17 Mitsdien moet op de vijfde vraag worden geantwoord, dat artikel 220, tweede streepje, van het Verdrag geen rechtstreekse werking heeft.

## De eerste, de tweede en de vierde vraag

- 18 Met zijn eerste, tweede en vierde vraag wenst de nationale rechter te vernemen, of artikel 48 van het Verdrag aldus moet worden uitgelegd, dat het zich verzet tegen de toepassing van bepalingen als de artikelen 13, lid 5, sub a, 14, lid 1, en 16 van de overeenkomst, volgens welke in de eerste plaats voor grensarbeiders een verschillende belastingregeling geldt al naar gelang zij in de particuliere dan wel in de openbare sector werkzaam zijn, en, in het laatste geval, al naar gelang zij al dan niet uitsluitend de nationaliteit bezitten van de staat waaronder de dienst ressorteert waarbij zij werkzaam zijn, en in de tweede plaats voor docenten een verschillende belastingregeling geldt al naar gelang hun verblijf in de staat waarin zij hun beroepswerkzaamheid uitoefenen, al dan niet van korte duur is.

## *Toepasselijkheid van artikel 48 van het Verdrag*

- 19 Vooraf moet worden nagegaan, of een situatie als die waarin verzoekers in de hoofdgedingen (hierna: „verzoekers”) zich bevinden, onder de verdragsbepalingen betreffende het vrije verkeer van werknemers valt.
- 20 Ter terechtzitting heeft de Franse regering zich op het standpunt gesteld, dat mevrouw Gilly in Frankrijk niet de rechten heeft uitgeoefend die artikel 48 van het Verdrag haar verleent, aangezien zij werkzaam is in haar staat van herkomst, te weten Duitsland.
- 21 Dienaangaande volstaat het te beklemtonen, dat mevrouw Gilly door haar huwelijk de Franse nationaliteit heeft verworven en dat zij haar beroepswerkzaamheden uitoefent in Duitsland, terwijl zij in Frankrijk woont. In deze omstandigheden moet zij in laatstgenoemde staat worden beschouwd als een werknemer die van zijn recht op vrij verkeer, zoals gewaarborgd door het Verdrag, gebruik maakt om een beroep uit te oefenen in een andere lidstaat dan waarin hij woont. De omstan-

digheid dat zij de nationaliteit van de staat van tewerkstelling heeft behouden, doet in geen enkel opzicht af aan het feit dat betrokkene, van Franse nationaliteit, voor de Franse autoriteiten haar beroepswerkzaamheden uitoefent op het grondgebied van een andere lidstaat (zie in dezelfde zin arrest van 19 januari 1988, Gullung, 292/86, Jurispr. blz. 111, punt 12).

- 22 Bijgevolg moet worden vastgesteld, dat een geval als dat van het hoofdgeding binnen de werkingssfeer van artikel 48 van het Verdrag valt.

*Verenigbaarheid van de fiscale aanknopingsfactoren met artikel 48 van het Verdrag*

- 23 Ofschoon de afschaffing van dubbele belasting binnen de Gemeenschap, zoals uit punt 16 van dit arrest blijkt, tot de doelstellingen van het Verdrag behoort, is tot dusver, afgezien van het verdrag van 23 juli 1990 tot afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (PB L 225, blz. 10), op het niveau van de Gemeenschap geen enkele unificatie- of harmonisatiemaatregel tot afschaffing van dubbele belastingen vastgesteld; evenmin hebben de lidstaten ter uitvoering van artikel 220 van het Verdrag enige multilaterale overeenkomst met dat oogmerk gesloten.
- 24 De lidstaten, die bevoegd zijn om de criteria voor de belasting van het inkomen en het vermogen vast te stellen teneinde, in voorkomend geval door het sluiten van een overeenkomst, dubbele belastingen af te schaffen, hebben tal van bilaterale overeenkomsten gesloten, waarbij zij zich vooral hebben laten leiden door de modelverdragen betreffende belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, die zijn opgesteld door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: „OESO”).
- 25 De tussen de Franse Republiek en de Bondsrepubliek Duitsland gesloten overeenkomst kent verscheidene aanknopingsfactoren om de heffingsbevoegdheid ter zake van inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid tussen de overeenkomstsluitende partijen te verdelen.

- 26 Terwijl volgens artikel 13, lid 1, van de overeenkomst werknemers in het algemeen worden belast in de staat waarin de persoonlijke werkzaamheden worden uitgeoefend uit hoofde waarvan de inkomsten worden genoten, bepaalt artikel 13, lid 5, sub a, dat de grensarbeiders in de woonstaat worden belast.
- 27 Wanneer het echter gaat om inkomsten die worden genoten ter zake van de uitoefening van een overheidsfunctie, dan zijn deze volgens artikel 14, lid 1, eerste zin, van de overeenkomst in beginsel belastbaar in de betalende staat. Ook op deze regel (hierna: „beginsel van de betalende staat”) bestaat echter een uitzondering: wanneer de beloningen worden betaald aan een persoon die de nationaliteit van de andere staat bezit zonder tegelijkertijd onderdaan van de eerste staat te zijn, zijn zij volgens de tweede zin van genoemde bepaling belastbaar in de staat waarvan die persoon inwoner is.
- 28 Bovendien bevat artikel 16 van de overeenkomst een bijzondere aanknopingsregel voor docenten die hun gewone verblijfplaats in een van de overeenkomstsluitende staten hebben en die tijdens een kort verblijf, van minder dan twee jaar, in de andere staat een vergoeding ontvangen voor het geven van onderwijs in die staat. Van deze categorie van belastingplichtigen wordt belasting geheven in de oorspronkelijke werkstaat.
- 29 Volgens de artikelen 13, leden 1 en 5, sub a, 14, lid 1, en 16 van de overeenkomst gelden er dus verschillende aanknopingsfactoren al naar gelang de belastingplichtige al dan niet de hoedanigheid van grensarbeider heeft, al naar gelang zijn werkzaamheden als docent in de andere staat al dan niet van korte duur zijn, of al naar gelang hij in de particuliere dan wel in de openbare sector werkzaam is. Wat in het bijzonder deze laatste categorie van werknemers betreft, zij worden in beginsel belast in de betalende staat, tenzij zij de nationaliteit van de andere staat bezitten zonder tegelijkertijd onderdaan van de eerste staat te zijn, in welk geval zij worden belast in de woonstaat.
- 30 Ofschoon het nationaliteitscriterium als zodanig in artikel 14, lid 1, tweede zin, wordt gebezigd met het oog op de verdeling van de fiscale bevoegdheid, kunnen

dergelijke onderscheidingen niet worden geacht een door artikel 48 van het Verdrag verboden discriminatie op te leveren. Nu tot dusver op het niveau van de Gemeenschap geen unificatie- of harmonisatiemaatregelen, met name ter uitvoering van artikel 220, tweede streepje, van het Verdrag, zijn vastgesteld, zijn zij immers een uitvloeisel van de bevoegdheid van de overeenkomstsluitende partijen om, ten einde dubbele belastingen af te schaffen, de criteria ter verdeling van de heffingsbevoegdheid vast te stellen.

- 31 Met het oog op die verdeling van de fiscale bevoegdheid is het ook niet onredelijk, dat de lidstaten zich laten leiden door de internationale praktijk en het door de OESO opgestelde modelverdrag, waarvan in het bijzonder artikel 19, lid 1, sub a, in de versie van 1994, het beginsel van de betalende staat formuleert. Volgens de commentaren bij genoemde bepaling vindt dit beginsel zijn rechtvaardiging in de „regels van de internationale courtoisie en van de wederzijdse eerbiediging van de soevereiniteit van elke staat”, en „komt het voor in zoveel overeenkomsten tussen landen die zijn aangesloten bij de OESO, dat kan worden gezegd dat het reeds internationaal aanvaard is”.
- 32 De inhoud van artikel 19, lid 1, sub a, van het OESO-modelverdrag is overgenomen in artikel 14, lid 1, eerste zin, van de thans in geding zijnde overeenkomst. Weliswaar is volgens de tweede zin van artikel 14, lid 1, het beginsel van de betalende staat niet van toepassing, wanneer de belastingplichtige de nationaliteit van de andere staat heeft zonder tegelijkertijd onderdaan van de eerste staat te zijn, maar een gelijkaardige uitzondering, die in elk geval voor een deel is gebaseerd op het nationaliteitscriterium, is ook te vinden in artikel 19, lid 1, sub b, van het modelverdrag voor het geval de diensten in de andere verdragsluitende staat worden bewezen en de belastingplichtige een inwoner van die staat is, „die (i) onderdaan is van die staat, of (ii) niet uitsluitend voor het verrichten van de diensten inwoner van die staat werd”.
- 33 Zelfs zonder artikel 14, lid 1, tweede zin, waarvan mevrouw Gilly de wettigheid betwist, zou haar fiscale situatie hoe dan ook niet verschillend zijn, aangezien dan op de door haar in Duitsland ontvangen inkomsten nog steeds het beginsel van de betalende staat zou moeten worden toegepast, en wel op grond van haar werkzaamheden in het openbaar onderwijs.

- 34 Bovendien is in casu niet aangetoond, dat de omstandigheid dat de betalende staat wordt aangewezen als de staat die bevoegd is belasting te heffen ter zake van overheidsbeloningen, op zichzelf negatieve gevolgen kan hebben voor de betrokken belastingplichtigen. Zoals de regeringen die opmerkingen hebben ingediend, en de Commissie hebben verklaard, is strikt genomen niet de gekozen aanknopingsfactor bepalend voor de vraag, of de fiscale behandeling van de betrokken belastingplichtigen al dan niet gunstig uitvalt, maar het belastingniveau in de bevoegde staat, aangezien de tarieftabellen voor de directe belastingen niet op communautair vlak zijn geharmoniseerd.
- 35 Mitsdien moet op de eerste, de tweede en de vierde vraag worden geantwoord, dat artikel 48 van het Verdrag aldus moet worden uitgelegd, dat het zich niet verzet tegen de toepassing van bepalingen als de artikelen 13, lid 5, sub a, 14, lid 1, en 16 van de overeenkomst, volgens welke in de eerste plaats voor grensarbeiders een verschillende belastingregeling geldt al naar gelang zij in de particuliere dan wel in de openbare sector werkzaam zijn, en, in het laatste geval, al naar gelang zij al dan niet uitsluitend de nationaliteit bezitten van de staat waaronder de dienst ressorteert, waarbij zij werkzaam zijn, en in de tweede plaats voor docenten een verschillende belastingregeling geldt al naar gelang hun verblijf in de staat waarin zij hun beroepswerkzaamheden uitoefenen, al dan niet van korte duur is.

### De derde vraag

- 36 Met zijn derde vraag wenst de nationale rechter te vernemen, of artikel 7 EEG-Verdrag, thans artikel 6 EG-Verdrag, aldus moet worden uitgelegd, dat het zich verzet tegen de toepassing van een bepaling als artikel 14, lid 1, tweede zin, van de overeenkomst, volgens welke voor grensarbeiders die werkzaam zijn in de openbare sector van een lidstaat, een verschillende belastingregeling geldt al naar gelang zij al dan niet de nationaliteit van die staat hebben.
- 37 Volgens vaste rechtspraak kan artikel 6 van het Verdrag, waarin het algemene beginsel van non-discriminatie op grond van nationaliteit is neergelegd, slechts

autonoom toepassing vinden in gevallen waarin het gemeenschapsrecht wel geldt, maar waarvoor het Verdrag niet in bijzondere discriminatieverboden voorziet (zie, onder meer, arrest van 25 juni 1997, Mora Romero, C-131/96, Jurispr. blz. I-3659, punt 10).

- 38 Met betrekking tot het vrije verkeer van werknemers nu is het non-discriminatiebeginsel toegepast en nader uitgewerkt in artikel 48 van het Verdrag, alsmede in handelingen van afgeleid recht, met name verordening (EEG) nr. 1612/68 van de Raad van 15 oktober 1968 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap (PB L 257, blz. 2).
- 39 Blijkens het antwoord op de eerste, de tweede en de vierde vraag valt een geval als dat van de hoofdgedingen onder artikel 48 van het Verdrag, zodat geen uitspraak behoeft te worden gedaan over de uitlegging van artikel 6 van het Verdrag.

### De zesde vraag

- 40 Met zijn zesde vraag wenst de nationale rechter te vernemen, of artikel 48 van het Verdrag aldus moet worden uitgelegd, dat het zich verzet tegen de toepassing van een verrekeningsmechanisme als dat van artikel 20, lid 2, sub a-cc, van de overeenkomst.
- 41 Het verrekeningsmechanisme van artikel 20, lid 2, sub a-cc, van de overeenkomst, waarvoor de desbetreffende regeling van het OESO-modelverdrag als voorbeeld heeft gediend, beoogt te vermijden, dat inwoners van Frankrijk die in Duitsland winsten of andere inkomsten ontvangen, die in zowel Duitsland als Frankrijk belastbaar zijn, dubbel worden belast.

- 42 Volgens dit mechanisme worden eerst de in Duitsland verkregen inkomsten uit arbeid in de overeenkomstig de Franse wetgeving berekende belastinggrondslag begrepen, en wordt vervolgens wegens de in Duitsland betaalde belasting een verrekening verleend die, onder meer voor de in artikel 14 van de overeenkomst bedoelde inkomsten, gelijk is aan het bedrag van de aan die inkomsten toegerekende Franse belasting. Dit bedrag staat tot de totale Franse belasting in dezelfde verhouding als het in Duitsland belastbare netto-inkomen tot het totale netto-inkomen, dat in Frankrijk wordt belast.
- 43 Uit het dossier blijkt ook, dat gedurende de belastingjaren waarop de hoofdingingen betrekking hebben, in Duitsland voor de berekening van de belasting over de beroepsinkomsten van mevrouw Gilly geen rekening is gehouden met haar persoonlijke en gezinssituatie, terwijl die situatie in Frankrijk in aanmerking is genomen voor de berekening van de over het totale gezinsinkomen verschuldigde belasting en voor de verlening van diverse fiscale tegemoetkomingen en verminderingen.
- 44 Volgens verzoekers worden personen die gebruik hebben gemaakt van hun recht op vrij verkeer, door het in geding zijnde verrekeningsmechanisme bestraft, voor zover dit mechanisme een dubbele belasting laat voortbestaan. Aangezien de belastingprogressie in Duitsland sterker is dan in Frankrijk, en gelet op het aandeel van de arbeidsinkomsten van mevrouw Gilly in het totale in Frankrijk belastbare gezinsinkomen, zou in casu het bedrag van de verrekening altijd lager zijn dan de belasting die in Duitsland feitelijk is betaald. Bovendien zou de omstandigheid dat in Duitsland geen rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van mevrouw Gilly, terwijl dit in Frankrijk wel wordt gedaan voor de berekening van de belasting over het totale inkomen, tot gevolg hebben, dat het in de woonstaat verrekende bedrag wegens de in deze staat verleende tegemoetkomingen en verminderingen lager is dan het bedrag van de belasting die in de werkstaat feitelijk is betaald.
- 45 Enkel een verrekening die even hoog is als het bedrag van de in Duitsland geheven belasting zou volgens verzoekers de dubbele belasting volledig vermijden.

- 46 Dienaangaande moet worden beklemtoond, zoals de advocaat-generaal in punt 66 van zijn conclusie heeft gedaan, dat een overeenkomst als de thans in geding zijnde enkel ten doel heeft, te vermijden dat dezelfde inkomsten in elk van de twee staten worden belast. Een dergelijke overeenkomst beoogt niet te garanderen, dat de door de belastingplichtige in een van de staten verschuldigde belasting niet hoger is dan die welke hij in de andere staat zou moeten voldoen.
- 47 Vaststaat, dat de nadelige consequenties die het bij de bilaterale overeenkomst ingestelde verrekeningsmechanisme, zoals dit wordt toegepast in het kader van het belastingstelsel van de woonstaat, in casu zou kunnen hebben, in hoofdzaak zijn toe te schrijven aan de dispariteiten tussen de in de twee betrokken lidstaten geldende tarieftabellen voor de belastingen, waarvan de vaststelling tot de bevoegdheid van de lidstaten behoort, aangezien een gemeenschapsregeling ter zake ontbreekt.
- 48 Bovendien zou, zoals de Franse, de Belgische, de Deense, de Finse, de Zweedse en de Britse regering hebben opgemerkt, de woonstaat, indien hij een verrekening moest verlenen tot een bedrag dat hoger is dan dat deel van de nationale belasting, dat aan het uit het buitenland verkregen inkomen kan worden toegerekend, als gevolg daarvan het meerdere in mindering moeten brengen op zijn belasting over de overige inkomsten, wat zich voor die staat in lagere belastinginkomsten zou vertalen en dus zijn soevereiniteit op het gebied van de directe belastingheffing zou aantasten.
- 49 Met betrekking tot de invloed op het bedrag van de verrekening van de omstandigheid, dat in de woonstaat rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezins-situatie van de belastingplichtige, terwijl dit in de staat van tewerkstelling niet wordt gedaan, moet worden opgemerkt, dat deze dispariteit een gevolg is van het feit dat bij de directe belastingen de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen in het algemeen niet vergelijkbaar is, voor zover het door een niet-ingezetene in een staat verkregen inkomen meestal slechts een deel van zijn totale inkomen vormt, waarvan het zwaartepunt is geconcentreerd op de plaats waar hij woont (arrest van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punten 31 en 32).

- 50 Deze vaststelling geldt ook voor een geval als dat van mevrouw Gilly. Immers, ofschoon zij, individueel, haar salarisinkomsten in Duitsland verkrijgt, worden die inkomsten begrepen in de grondslag waarnaar het totale gezinsinkomen wordt belast in Frankrijk, en geniet zij daar dus de fiscale voordelen, tegemoetkomingen en aftrekken waarin de Franse wetgeving voorziet. De Duitse belastingautoriteiten behoeften daarentegen in dergelijke omstandigheden geen rekening te houden met haar persoonlijke en gezinssituatie.
- 51 Verzoekers stellen ook, dat de toepassing van artikel 20, lid 2, sub a-cc, van de overeenkomst te hunnen aanzien een met artikel 48 van het Verdrag strijdige discriminatie op grond van de nationaliteit oplevert, aangezien de fiscale situatie van mevrouw Gilly, indien zij uitsluitend de Franse nationaliteit bezat en niet de dubbele nationaliteit, zou worden beheerst door artikel 13, lid 5, sub a, van de overeenkomst, volgens hetwelk de inkomsten van grensarbeiders belastbaar zijn in de woonstaat.
- 52 Dienaangaande zij eraan herinnerd, dat artikel 20, lid 2, sub a-cc, van de overeenkomst ten doel heeft, de dubbele belasting te vermijden die, in een geval als dat van de hoofdgedingen, het gevolg is van het feit dat de door mevrouw Gilly in Duitsland genoten inkomsten overeenkomstig artikel 14, lid 1, van de overeenkomst aldaar worden belast, met dien verstande dat het totale inkomen van het gezin, daaronder begrepen genoemde Duitse inkomsten, in Frankrijk belastbaar is.
- 53 Zoals uit het antwoord op de eerste, de tweede en de vierde vraag blijkt, kan het feit dat de overeenkomstsluitende partijen met het oog op de onderlinge verdeling van de heffingsbevoegdheid verschillende aanknopingsfactoren kiezen, in het bijzonder de nationaliteit wanneer het gaat om overheidsbeloningen die worden ontvangen in de andere staat dan die waarin de belastingplichtige woont, als zodanig niet een door het gemeenschapsrecht verboden discriminatie opleveren.
- 54 Gelet op het voorgaande, moet op de zesde vraag worden geantwoord, dat artikel 48 van het Verdrag aldus moet worden uitgelegd, dat het zich niet verzet tegen de toepassing van een verrekeningsmechanisme als dat van artikel 20, lid 2, sub a-cc, van de overeenkomst.

## Kosten

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

## HET HOF VAN JUSTITIE,

uitspraak doende op de door het Tribunal administratif de Strasbourg bij vonnis van 10 oktober 1996 gestelde vragen, verklaart voor recht:

- 1) Artikel 220, tweede streepje, van het Verdrag heeft geen rechtstreekse werking.
- 2) Artikel 48 EG-Verdrag moet aldus worden uitgelegd, dat het zich niet verzet tegen de toepassing van bepalingen als de artikelen 13, lid 5, sub a, 14, lid 1, en 16 van de op 21 juli 1959 te Parijs ondertekende overeenkomst tussen de Franse Republiek en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting, zoals gewijzigd bij de op 9 juni 1969 en 28 september 1989 te Bonn ondertekende aanvullende protocollen, volgens welke in de eerste plaats voor grensarbeiders een verschillende belastingregeling geldt al naar gelang zij in de particuliere dan wel in de openbare sector werkzaam zijn, en, in het laatste geval, al naar gelang zij al dan niet uitsluitend de nationaliteit bezitten van de staat waaronder de dienst ressorteert, waarbij zij werkzaam

zijn, en in de tweede plaats voor docenten een verschillende belastingregeling geldt al naar gelang hun verblijf in de staat waarin zij hun beroepswerkzaamheid uitoefenen, al dan niet van korte duur is.

- 3) Artikel 48 van het Verdrag moet aldus worden uitgelegd, dat het zich niet verzet tegen de toepassing van een verrekeningsmechanisme als dat van artikel 20, lid 2, sub a-cc, van de overeenkomst.

Rodríguez Iglesias

Wathelet

Schintgen

Mancini

Moitinho de Almeida

Kapteyn

Murray

Puissochet

Hirsch

Sevón

Ioannou

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 12 mei 1998.

De griffier

De president

R. Grass

G. C. Rodríguez Iglesias