

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
D. RUIZ-JARABO COLOMER
van 27 januari 2000 *

1. Het Tribunal administratif de Luxembourg heeft krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van artikel 48 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 39 EG) en van enkele bepalingen van verordening (EEG) nr. 1612/68.¹

opleiding grotendeels in België genoten, waar hij werkte en woonde voordat hem zijn huidige dienstbetrekking in Luxemburg werd aangeboden. Om die functie te kunnen aanvaarden, moest hij zich in Luxemburg vestigen. Zijn echtgenote en kinderen zijn in België blijven wonen vanwege de schoolopleiding van de kinderen.

De vraag strekt er in hoofdzaak toe te vernemen of een werknemer die onderdaan is van een lidstaat, door een andere lidstaat waar hij woont en nagenoeg het gehele inkomen van zijn gezin verwerft, verplicht kan worden inkomstenbelasting als ongehuwde te betalen omdat zijn echtgenoot, van wie hij niet gescheiden leeft, en zijn kinderen niet in dezelfde lidstaat wonen.

Het echtpaar verwerft nagenoeg zijn gehele inkomen, bestaande uit het salaris van Zurstrassen, in Luxemburg. De echtgenote woont in Battice (België), waar Zurstrassen het weekend doorbrengt; zij oefent geen economische activiteit uit, beschikt niet over eigen inkomsten en is in België niet belastingplichtig.²

I — De feiten

2. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat zowel Zurstrassen, verzoeker in het hoofdgeding, als zijn echtgenote de Belgische nationaliteit heeft. Zurstrassen heeft zijn

3. In 1995 en 1996 had Zurstrassen een huurwoning in Luxemburg, waarnaar zijn echtgenote zich af en toe begaf; naar nationaal recht brengt dit niet mee, dat zij in die staat haar fiscale woonplaats heeft.³ In de aangiften inkomstenbelasting die Zurstrassen voor die jaren indiende, ver-

* Oorspronkelijke taal: Spaans.

1 — 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).

2 — Volgens een verklaring van het centraal belastingkantoor, directe belastingen, van Verviers (België) van 4 september 1998 heeft de echtgenote van Zurstrassen in 1995 en 1996 geen inkomsten genoten en is zij bijgevolg niet belastingplichtig.

3 — Het feit dat het echtpaar op 1 april 1998 een flat heeft gekocht in de stad Luxemburg is in dit verband niet relevant, aangezien die aankoop dateert van na de belastingjaren waarop het hoofdgeding tussen de partijen betrekking heeft.

meldde hij dat zijn woonplaats in Luxemburg was en dat zijn echtgenote in België verbleef. In de aanslagen inkomstenbelasting die de administration des contributions directes hem toestuurde, werd hij ingedeeld in tariefgroep 1, die van toepassing is op ongehuwden. Zurstrassen diende tegen die twee aanslagen bezwaarschriften in bij de directeur van de administration des contributions directes.

II — De prejudiciële vraag

4. Aangezien dit orgaan van de belasting-administratie de bezwaarschriften niet beantwoordde, stelde Zurstrassen beroep in bij het Tribunal administratif. Alvorens te beslissen, heeft het besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof van Justitie de navolgende prejudiciële vraag te stellen:

„Verzetten artikel 48 EG-Verdrag en artikel 1, lid 1, van verordening (EEG) nr. 1612/68 van 15 oktober 1968⁴ zich tegen een nationale regeling die voor een gezamenlijke aanslag in de belastingen van twee echtgenoten en voor de indeling in de desbetreffende tariefgroep II, waardoor de echtgenoten lager worden aangeslagen dan bij een individuele aanslag, als voorwaarde stelt dat de niet feitelijk of op grond van een rechterlijke beslissing gescheiden van elkaar levende echtgenoten ieder hun fiscale

woonplaats in dezelfde lidstaat hebben, ten gevolge waarvan op deze belastingfaciliteit geen aanspraak kan worden gemaakt door de echtgenoot die zijn gezin in een lidstaat achterlaat en zich in een andere lidstaat vestigt?”

III — De nationale wetgeving

5. De belasting op het inkomen van natuurlijke personen is geregeld in de wet van 1967, zoals gewijzigd in 1990.⁵ Artikel 2, lid 1, van die wet bepaalt dat natuurlijke personen als binnenlands dan wel als buitenlands belastingplichtige worden beschouwd naargelang zij hun fiscale woonplaats of gewone verblijfplaats al dan niet in het Groothertogdom hebben. Artikel 3 schrijft voor dat de echtgenoten die binnenlands belastingplichtig zijn aan het begin van het belastingjaar, dat samenvalt met het kalenderjaar, gezamenlijk worden belast indien ze niet feitelijk gescheiden van elkaar leven ingevolge een ontheffing uit hoofde van de wet of van een rechterlijke beslissing.

6. Voor de toepassing van het tarief voor de berekening van de belasting worden de belastingplichtigen in drie tariefgroepen ingedeeld. Tariefgroep 1 omvat de ongehuwde personen zonder kinderen, en, in bepaalde omstandigheden, personen zonder kinderen die van echt of van tafel en bed gescheiden zijn. Tariefgroep 2 geldt

5 — Loi concernant l'impôt sur le revenu (LIR), gewijzigd, van 4 december 1967 (*Mémorial A*, nr. 79 van 6 december 1967), zoals gewijzigd bij de wet van 6 december 1990.

4 — Aangehaald in voetnoot 1.

voor echtparen die gezamenlijk worden belast. Tot tariefgroep 1a behoren onder anderen weduwen en weduwnaars. Voor de belastingplichtigen van tariefgroep 1 wordt de belasting vastgesteld door het basistarief toe te passen op het belastbare inkomen. Volgens artikel 121, dat de splittingregeling bevat, bedraagt de belasting ten laste van de belastingplichtigen van tariefgroep 2 het dubbele van de aanslag die, bij toepassing van het basistarief, overeenkomt met de helft van het belastbare inkomen. De belastingplichtigen die tot tariefgroep 2 behoren, worden bij gelijke inkomsten en zonder rekening te houden met de aftrekken waarop elk van hen recht zou kunnen hebben, lager belast dan die welke tot tariefgroep 1 behoren.

De circulaire LIR nr. 3/1⁶ noemt de gezamenlijke aanslag van echtparen de belangrijkste uitzondering op het beginsel dat elke belastingplichtige belast wordt naar zijn inkomen. De gezamenlijke aanslag vereenvoudigt enerzijds de belastinggrondslag door de samenvoeging van de inkomsten, en anderzijds de inning van de belasting door het bestaan van hoofdelijkheid tussen de belastingsschuldigen.

7. De voordelen die aan de gezamenlijke aanslag zijn verbonden, zijn echter niet beperkt tot ingezetenen echtparen. Artikel 157 bis van de wet betreffende de inkomstenbelasting bepaalt namelijk dat de niet feitelijk gescheiden van elkaar levende, gehuwde buitenlandse belastingplichtigen op verzoek in tariefgroep 2 worden ingedeeld, op voorwaarde dat meer dan 50 % van de arbeidsinkomsten van hun

gezin in het Groothertogdom belastbaar is. Indien beide echtgenoten arbeidsinkomsten genieten die in het Groothertogdom belastbaar zijn, leidt het verzoek ertoe dat zij gezamenlijk worden belast.⁷

IV — De gemeenschapswetgeving

8. Luidens artikel 48, lid 2, van het Verdrag houdt het vrije verkeer van werknemers

„de afschaffing in van elke discriminatie op grond van de nationaliteit tussen de werknemers der lidstaten, wat betreft de werkgelegenheid, de beloning en de overige arbeidsvoorwaarden”.

9. Artikel 1, lid 1, van verordening nr. 1612/68, waarvan de nationale rechter de uitlegging vraagt, bepaalt:

„Iedere onderdaan van een lidstaat, ongeacht zijn woonplaats, heeft het recht, op het

⁶ — Circulaire van 19 augustus 1991 betreffende de gezamenlijke aanslag van echtparen.

⁷ — Op de vraag die ik de vertegenwoordiger van de Luxemburgse regering ter terechtzitting stelde, heeft hij geantwoord dat een niet-ingezetenen echtpaar gezamenlijk kan worden belast over het in Luxemburg verworven en aldaar belastbare inkomen, indien een van beiden er meer dan 50 % van de arbeidsinkomsten van het gezin behaalt.

grondgebied van een andere lidstaat arbeid in loondienst te aanvaarden en te verrichten, overeenkomstig de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen die de tewerkstelling van de nationale werknemers van deze staat regelen.”

Artikel 7 van dezelfde verordening, dat mijns inziens nuttig kan zijn om de prejudiciële vraag te beantwoorden, bepaalt:

„1. Een werknemer die onderdaan is van een lidstaat mag op het grondgebied van andere lidstaten niet op grond van zijn nationaliteit anders worden behandeld dan de nationale werknemers wat betreft alle voorwaarden voor tewerkstelling en arbeid, met name op het gebied van beloning, ontslag, en, indien hij werkloos is geworden, wederinschakeling in het beroep of wedertewerkstelling.

2. Hij geniet er dezelfde sociale en fiscale voordelen als de nationale werknemers.

(...)”

V — De procedure voor het Hof

10. Schriftelijke opmerkingen zijn in deze zaak binnen de termijn van artikel 20 van 's Hofs Statuut-EG ingediend door verzoeker in het hoofdgeding, de Luxemburgse en de Spaanse regering alsmede de Commissie.

Tijdens de terechtzitting van 14 december 1999 zijn de vertegenwoordigers van Zurstrassen, van de Luxemburgse regering en van de Spaanse regering alsmede de gemachtigde van de Commissie verschenen en hebben hun standpunt toegelicht.

11. Verzoeker in het hoofdgeding is van mening dat de Luxemburgse wet betreffende de inkomstenbelasting een leemte vertoont, aangezien zij het voordeel van de gezamenlijke aanslag wel toekent aan ingezetenen echtparen en, onder bepaalde voorwaarden, aan niet-ingezetenen echtparen, maar niet het geval regelt waarin één van de echtgenoten in Luxemburg woont en de andere in een andere lidstaat. Zo moet een burger van de Unie die zich zonder zijn echtgenoot naar een lidstaat wil verplaatsen om er een economische activiteit te verrichten, meer belasting betalen, wat hem ertoe zou kunnen bewegen om de aangeboden dienstbetrekking niet te aanvaarden. Verzoeker in het hoofdgeding meent dus dat de Luxemburgse wetgeving in strijd is met artikel 48 van het Verdrag en met artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68.

12. De Luxemburgse regering verduidelijkt in haar schriftelijke opmerkingen dat de gezamenlijke aanslag voor binnenlandse belastingplichtigen verplicht is en bedoeld is om de belastinggrondslag en de inning van de belasting te vereenvoudigen. Bij deze wijze van aanslag neemt de belastingdienst een gemeenschappelijke beslissing, zonder het huwelijksgoederenregime van het echtpaar te onderzoeken, en kan de belastingontvanger elk van de echtgenoten zonder onderscheid aanspreken tot betaling van de totale belastingsschuld. Deze laatste mogelijkheid ontbreekt wanneer een van de echtgenoten geen ingezetene is. Ter terechtzitting heeft de vertegenwoordiger van de Luxemburgse regering in antwoord op een door mij gestelde vraag evenwel erkend, dat bij toepassing van artikel 157 bis van de wet betreffende de inkomstenbelasting (gezamenlijke aanslag van niet-ingezetenen echt)paren indien meer dan 50 % van hun arbeidsinkomsten in Luxemburg belastbaar is), de hoofdelijke aansprakelijkheid in de praktijk een probleem opleverde voor de belastingdienst, maar dat dit technische voordeel aan niet-ingezetenen werd toegekend omdat het om een door het gemeenschapsrecht opgelegde verplichting ging.

De vertegenwoordiger voegde eraan toe dat de gezamenlijke aanslag niet het gezin of het gezinshoofd belast; aan elk van de echtgenoten wordt naast zijn eigen inkomsten en de aftrekken en voordelen waarop hij op basis van zijn persoonlijke situatie recht heeft, de inkomsten, aftrekken en voordelen van zijn echtgenoot toegerekend, en op dit inkomenstotaal wordt vervolgens het tarief van tariefgroep 2 toegepast. Daaruit volgt dat indien een van de echtgenoten geen of weinig eigen inkomen heeft, de verschuldigde belasting lager is

dan indien elk van de echtgenoten afzonderlijk zou worden belast.

13. De Spaanse regering merkt op dat niet van discriminatie kan worden gesproken wanneer volgens de wet van een lidstaat ingezetenen, niet gescheiden van elkaar levende echt)paren gezamenlijk worden belast, maar niet echt)paren die in verschillende lidstaten wonen, aangezien deze echt)paren zich niet in dezelfde situatie bevinden. Haars inziens wordt Zurstrassen, die gebruik heeft gemaakt van zijn recht op vrij verkeer als werknemer, door de Luxemburgse wet betreffende de inkomstenbelasting, die onafhankelijk van de nationaliteit van de betrokkene van toepassing is, niet minder gunstig behandeld dan een Luxemburgse onderdaan wiens echtgenoot in een andere lidstaat woont.

14. De Commissie is van mening dat Zurstrassen en zijn echtgenote het slachtoffer zijn van een verkapt discriminatie op grond van nationaliteit, die zowel in strijd is met artikel 48 van het Verdrag als met artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68. Die discriminatie ontstaat doordat de Luxemburgse wetgeving, bij gelijke inkomsten, gevallen waarin beide echtgenoten ingezetenen zijn en gevallen waarin slechts één echtgenoot ingezetene is, ongelijk behandelt, hoewel in beide gevallen de situatie objectief dezelfde is en zij dus gelijk behandeld behoren te worden.

Artikel 157 bis van de Luxemburgse wet is dus paradoxaal, aangezien niet-ingezetenen echtparen wier arbeidsinkomsten voor meer dan 50 % in Luxemburg belastbaar zijn, wel gezamenlijk kunnen worden aangeslagen, maar niet een echtpaar in de situatie van het echtpaar Zurstrassen, dat 100 % van zijn inkomsten in die staat behaalt, waar bovendien de echtgenoot woont die de inkomsten verwerft.

Ten slotte meent de Commissie dat een dergelijke discriminatie niet gerechtvaardigd kan worden en dat het in overeenstemming met de in 1970 tussen Luxemburg en België gesloten overeenkomst ter vermijding van dubbele belasting zou zijn om de belastingplichtige die zich in de situatie Zurstrassen bevindt, gelijk te stellen met de belastingplichtige die in Luxemburg woont en wiens echtgenoot, van wie hij niet wettelijk gescheiden is, elders in Luxemburg woont.

VI — Beoordeling van de prejudiciële vraag

15. Vanaf 1986, en vooral in de jaren negentig, heeft het Hof, meestal op verzoek van een nationale rechterlijke instantie, onderzocht in hoeverre de nog steeds exclusieve bevoegdheid van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen zoals de inkomsten- en de vennootschapsbelasting, te verenigen is met het vrije

verkeer van werknemers en met het recht van vestiging.

16. Van de arresten op dit gebied hebben er zeven betrekking op de inkomstenbelasting. In twee van die arresten diende het Hof te beslissen of de nationale wetgeving het beginsel van gelijke behandeling op het gebied van het recht van vestiging in acht nam.⁸ In de overige vijf arresten sprak het Hof zich uit over de toepassing van dat beginsel in het kader van het vrije verkeer van werknemers.⁹

Aangezien Zurstrassen een werknemer is die naar Luxemburg is gegaan om er een economische activiteit in loondienst te verrichten, zal ik alleen de vijf arresten onderzoeken waarin het Hof artikel 48 van het Verdrag heeft uitgelegd in verband met nationale regelingen die van toepassing zijn op de inkomstenbelasting.

17. Van die vijf arresten handelen er twee over de Luxemburgse wetgeving en haar gevolgen op de fiscale verplichtingen van werknemers die zich in de loop van het belastingjaar in het land hebben gevestigd

⁸ — Arresten van 11 augustus 1995, Wielockx (C-80/94, Jurispr. blz. I-2493), en 27 juni 1996, Asscher (C-107/94, Jurispr. blz. I-3089).

⁹ — Arresten van 8 mei 1990, Biehl (C-175/88, Jurispr. blz. I-1779); 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225); 26 oktober 1995, Commissie/Luxemburg (C-151/94, Jurispr. blz. I-3685); 12 mei 1998, Gilly (C-336/96, Jurispr. blz. I-2793), en 14 september 1999, Gschwind (C-391/97, Jurispr. blz. I-5451).

of eruit zijn vertrokken. Het gaat om de arresten Biehl en Commissie/Luxemburg.¹⁰

18. Het eerste arrest betrof een vraag die de Conseil d'Etat van Luxemburg had gesteld om te kunnen beslissen over het beroep van een Duitse onderdaan die tussen november 1973 en oktober 1983 in het Groothertogdom woonde. Die Duitse onderdaan was van mening dat hij, toen hij naar Duitsland verhuisde om er te gaan werken, fiscaal werd gediscrimineerd ten opzichte van werknemers die in Luxemburg bleven wonen. Bij de vaststelling van de definitieve aanslag inkomstenbelasting voor het belastingjaar 1983 bleek het bedrag dat op zijn salaris was ingehouden, meer dan 100 000 LUF hoger te zijn dan de door hem verschuldigde belasting. De Luxemburgse belastingdienst weigerde echter de te veel betaalde belasting terug te betalen, op grond dat een wettelijke bepaling de teruggave verbood van ingehouden belasting op het salaris van werknemers die slechts gedurende een gedeelte van het jaar binnenlands belastingplichtig waren geweest.

Het Hof merkte op dat het criterium van de vaste woonplaats in het binnenland als voorwaarde voor eventuele terugbetaling van te veel betaalde inkomstenbelasting, ofschoon het ongeacht de nationaliteit van de betrokken belastingplichtige van toepassing is, toch in het nadeel dreigt te werken van in het bijzonder die belastingplichtigen die onderdaan van andere lidstaten zijn. Dat zijn immers dikwijls degenen die in de loop van een jaar het land verlaten of er zich vestigen.¹¹ Het Hof antwoordde de

ationale rechter dat artikel 48, lid 2, van het Verdrag eraan in de weg staat, dat volgens de belastingwetgeving van een lidstaat de belasting die is ingehouden op het loon van een werknemer die onderdaan is van een lidstaat en die slechts gedurende een deel van het jaar binnenlands belastingplichtige is, definitief aan de schatkist toevalt en niet voor teruggave vatbaar is.¹²

19. In juni 1994 stelde de Commissie vast dat het Groothertogdom Luxemburg zijn wetgeving niet had gewijzigd ter uitvoering van het arrest Biehl, en was van oordeel dat deze staat niet voldeed aan de verplichtingen die op hem rusten krachtens artikel 48, lid 2, van het Verdrag en artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68. De Luxemburgse belastingwetgeving bepaalde nog steeds dat de belastingplichtige, om in aanmerking te komen voor terugbetaling van te veel betaalde inkomstenbelasting of voor herziening op basis van een jaarafrekening, gedurende het volledige belastingjaar op Luxemburgs grondgebied moest hebben gewoond of gedurende ten minste negen maanden in het Groothertogdom in loondienst werkzaam moest zijn geweest. Voldeed hij niet aan die voorwaarden, dan moest hij een administratief beroep instellen om een „billijke” teruggave van de te veel geheven belasting te verkrijgen.

20. De Luxemburgse regering voerde aan dat de omstreden bepalingen ertoe strekten de toepassing van het beginsel van belastingprogressie te waarborgen, doordat ze verhinderden dat de door de belastingkantoren gewoonlijk gevolgde procedure wegens gebrek aan gegevens over het jaar-

10 — Aangehaald in voetnoot 9.

11 — Arrest Biehl, aangehaald in voetnoot 9, punt 14.

12 — Ibidem, punt 19.

inkomen van de belastingplichtige tot een willekeurige teruggave zou leiden voor tijdelijk ingezetenen. Zij voegde eraan toe dat de aan een tijdelijk ingezetene terug te betalen belasting slechts kon worden berekend indien de belastingadministratie in kennis werd gesteld van de buitenlandse inkomsten van de belastingplichtige voordat deze zich in het Groothertogdom had gevestigd of nadat hij het nationale grondgebied had verlaten, zodat het belastingtarief kon worden bepaald dat op de Luxemburgse inkomsten moest worden toegepast.

21. Het Hof oordeelde dat met de eis van permanente woonplaats of ononderbroken arbeid in loondienst gedurende een bepaalde periode in het binnenland om in aanmerking te komen voor bepaalde, voor ingezetenen geldende fiscale voordelen, de omstreden bepalingen, ofschoon ze ongeacht de nationaliteit van de betrokken belastingplichtige van toepassing waren, toch in het nadeel dreigden te werken van in het bijzonder die belastingplichtigen die onderdaan van andere lidstaten zijn. Dat zijn immers dikwijls degenen die in de loop van een jaar het land verlaten of er zich vestigen. Het zijn eveneens degenen die na afloop van een arbeidsovereenkomst voor bepaalde tijd meestal niet langer in Luxemburg werken.¹³

22. Mijns inziens is dezelfde redenering ook van belang voor deze zaak, ofschoon de discriminatie van Biehl te wijten was aan het feit dat hij niet langer ingezetene was van het Groothertogdom, terwijl Zurstrassen tijdens de litigieuze belastingjaren er zijn vaste woonplaats had.

23. Aan het begin vermeldde ik al dat de Luxemburgse wetgeving de gezamenlijke aanslag, die bij gelijke inkomsten tot een lagere aanslag leidt, voorbehoudt aan echtparen die niet van elkaar gescheiden leven op grond van een ontheffing uit hoofde van de wet of van een rechterlijke beslissing. Uit het dossier blijkt dat wanneer die laatste voorwaarde is vervuld, de echtgenoten gescheiden woonplaatsen¹⁴ mogen hebben en in aanmerking blijven komen voor een gezamenlijke aanslag, zolang die woonplaatsen binnen het Groothertogdom zijn gelegen.

24. Volgens het Hof zou het beginsel van gelijke behandeling op het gebied van de beloning worden uitgehold, wanneer daaraan afbreuk kon worden gedaan door discriminerende nationale bepalingen inzake de inkomstenbelasting. Om die reden heeft de Raad in artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68 bepaald dat een werknemer die onderdaan is van een lidstaat, op het grondgebied van een andere lidstaat dezelfde fiscale voordelen geniet als de nationale werknemers.¹⁵

25. In casu is de aangevochten nationale wetgeving van toepassing ongeacht de nationaliteit van de belastingplichtigen en behelst ze dus geen rechtstreekse discriminatie.

13 — Arrest Commissie/Luxemburg, aangehaald in voetnoot 9, punten 15 en 16.

14 — Verzoeker in het hoofdgeding stelt in zijn opmerkingen dat de wet van 12 november 1986 het economische criterium van de gemeenschappelijke huishouding heeft vervangen door de echtelijke plicht tot samenwoning.

15 — Arrest Biehl, aangehaald in voetnoot 9, punt 12.

Volgens de rechtspraak van het Hof verbieden de regels inzake gelijkheid van behandeling echter niet alleen de zichtbare discriminaties op grond van de nationaliteit, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie die door toepassing van andere onderscheidingscriteria in feite tot hetzelfde resultaat leiden.¹⁶

26. Het valt niet te ontkennen dat het verkrijgen van het voordeel¹⁷ van de gezamenlijke aanslag voor echtparen afhangt van een voorwaarde betreffende de woonplaats van beide echtgenoten. Dit is een voorwaarde waaraan Luxemburgse onderdanen gemakkelijker kunnen voldoen dan onderdanen van andere lidstaten die zich in het Groothertogdom hebben gevestigd om er een economische activiteit uit te oefenen, en die in grotere mate in het nadeel kan werken van migrerende werknemers, aangezien zij het moeilijker zullen hebben om die voorwaarde te vervullen.

Degenen die hun gezin in hun land van oorsprong achterlaten, zullen immers overwegend migrerende werknemers zijn die onderdaan zijn van andere lidstaten en zich in Luxemburg hebben gevestigd in verband met een werkkring, veelal op basis van een overeenkomst voor bepaalde tijd, terwijl degenen wier gezin op het grondgebied van het Groothertogdom woont, voor het merendeel Luxemburgse onderdanen zullen zijn.

27. Bijgevolg moet ik concluderen dat wanneer een van de belastingplichtigen ingezetene is, de voor een gezamenlijke aanslag geldende voorwaarde dat de echtgenoot eveneens in het Groothertogdom woont, een verkapte discriminatie op grond van de nationaliteit vormt.

28. Deze vaststelling lijkt me meer dan voldoende grond voor het standpunt dat een lidstaat van een echtpaar in de situatie van Zurstrassen en zijn echtgenote niet mag eisen dat beide echtgenoten ingezetenen zijn om in aanmerking te komen voor een gezamenlijke aanslag. Er zijn nog andere argumenten voor dit standpunt, die voortvloeien uit de recente rechtspraak van het Hof over de weerslag van de directe belastingen van de lidstaten op het vrije verkeer van werknemers.

29. Ik doel op de arresten in de zaken Schumacker en Gschwind, die betrekking hebben op de gevolgen van de toepassing van de Duitse wet inkomstenbelasting op niet-ingezetene werknemers, alsmede op het arrest Gilly.¹⁸ Ik zal de arresten in deze volgorde bespreken.

30. Schumacker, van Belgische nationaliteit, werkte in Duitsland, waar hij nagenoeg het gehele inkomen van het gezin

16 — Arrest van 12 februari 1974, Sotgiu (152/73, Jurispr. blz. 153), punt 11.

17 — De Luxemburgse regering verklaart dat de gezamenlijke aanslag geen belastingvoordeel is en dat er situaties bestaan waarin echtparen al het mogelijke doen om een gezamenlijke aanslag te vermijden. Ik bestrijd niet dat dergelijke situaties bestaan, maar ik ben van mening dat de gezamenlijke aanslag als een belastingvoordeel kan worden aangemerkt aangezien de belastingprogressie erdoor wordt verminderd wanneer een van de echtgenoten geen of weinig eigen inkomsten heeft.

18 — Aangehaald in voetnoot 9.

verwierf, en woonde met zijn gezin in België. De bevoegdheid belasting te heffen over de arbeidsinkomsten kwam toe aan de Bondsrepubliek Duitsland, de staat waar hij werkzaam was. De Duitse regeling bepaalde dat niet-ingezetenen belastingplichtigen, ongeacht hun gezinssituatie, ingedeeld werden in tariefgroep I. Dit betekende dat zij niet in aanmerking kwamen voor de splittingregeling en het splittingtarief en fiscaal werden behandeld als ongehuwden.

31. Het Hof zette uiteen, dat artikel 48 van het Verdrag zich in beginsel niet verzet tegen de toepassing van een regeling van een lidstaat waardoor de inkomsten van een niet-ingezetene werknemer zwaarder worden belast dan die van een ingezetene met dezelfde werkzaamheid. Dit is echter anders wanneer de niet-ingezetene geen inkomsten van betekenis geniet in de woonstaat en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen verwerft door de arbeid verricht in een andere staat, met als gevolg dat de woonstaat hem niet de voordelen kan toekennen die voortvloeien uit de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie. Tussen de situatie van de niet-ingezetene en die van een ingezetene bestaat dan geen objectief verschil dat grond kan opleveren voor een verschillende behandeling ten aanzien van het in aanmerking nemen van de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige bij de belastingheffing. Daarom was het discriminerend om ze verschillend te behandelen en de discriminatie was gelegen in het feit dat met de persoonlijke en gezinssituatie van deze niet-ingezetene noch in de woonstaat noch in de staat waarin hij werkzaam was, rekening werd gehouden.¹⁹

32. Over de mogelijkheid voor gehuwde niet-ingezetenen om in Duitsland in aanmerking te komen voor een gezamenlijke aanslag, werd korte tijd later opnieuw een prejudiciële vraag gesteld. Gschwind, van Nederlandse nationaliteit, werkte in Duitsland en woonde met zijn gezin in Nederland. Zijn echtgenote werkte in Nederland en verwierf 42 % van het gezinsinkomen. De arbeidsinkomsten van Gschwind maakten 52 % uit van het gezinsinkomen en waren belastbaar in Duitsland. De inkomsten van zijn echtgenote waren belastbaar in Nederland. De Duitse belastingdienst weigerde de splittingregeling en het splittingtarief toe te passen.

33. Deze situatie was duidelijk verschillend van die van Schumacker, wiens Duitse salaris nagenoeg het gehele gezinsinkomen vormde. Bovendien genoten noch hij noch zijn echtgenote inkomsten van betekenis in de woonstaat op grond waarvan hun persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking had kunnen worden genomen. In het geval van Gschwind daarentegen bood de intussen gewijzigde Duitse wetgeving, waarin voor de toepassing van de splittingmethode en het splittingtarief twee inkomstendrempels waren bepaald, de ene uitgedrukt in een percentage en de andere in absolute cijfers²⁰, wel de mogelijkheid om bij een voldoende belastbare grondslag de persoonlijke en gezinstoestand van de belastingplichtigen in de woonstaat in aan-

19 — Arrest Schumacker, aangehaald in voetnoot 9, punten 35 tot 38.

20 — Die drempels waren: ten minste 90 % van de totale inkomsten van de echtgenoten moest in Duitsland belastbaar zijn en ten hoogste 24 000 DEM mocht niet aan de Duitse belasting zijn onderworpen.

merking te nemen. Aangezien mevrouw Gschwind ongeveer 42 % van het wereldinkomen van het echtpaar in de woonstaat verdiende, kon die staat de persoonlijke en gezinstoestand van de heer Gschwind in aanmerking nemen volgens de modaliteiten van de wetgeving van die staat, aangezien de belastbare grondslag daar voldoende was voor die inaanmerkingneming.

Om die redenen was naar het oordeel van het Hof niet aangetoond dat de situatie van een niet-ingezeten echtpaar, waarvan een van de echtgenoten in de staat van heffing werkte en waarvan de persoonlijke en gezinssituatie in de woonstaat in aanmerking kon worden genomen aangezien de belastinggrondslag in die staat toereikend was, vergelijkbaar was met de situatie van een ingezetene echtpaar, zelfs indien een van de echtgenoten in een andere lidstaat werkte.²¹

34. Het derde arrest betrof Gilly, van Franse nationaliteit, die in Frankrijk werkte, en zijn echtgenote, die zowel de Duitse als de Franse nationaliteit had en als onderwijzeres werkte op een openbare school in Duitsland. De inkomsten die mevrouw Gilly in Duitsland verwierf, waren in die staat belastbaar. Zij was daar ingedeeld in tariefgroep I, wat betekende dat haar persoonlijke en gezinssituatie niet in aanmerking werd genomen bij de berekening van de door haar verschuldigde belasting. Aangezien die omstandigheden echter wel in Frankrijk in aanmerking

werden genomen voor de berekening van de belasting die verschuldigd was over de gezamenlijke inkomsten van het echtpaar en voor de toekenning van verschillende fiscale tegemoetkomingen en aftrekken, oordeelde het Hof dat de Duitse belastingautoriteiten geen rekening behoeften te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van mevrouw Gilly.²²

35. Deze zaken hadden betrekking op bepalingen van lidstaten die aan de inkomstenbelasting onderworpen belastingplichtigen verschillend behandelden naargelang ze al of niet ingezetenen waren.

In dit verband oordeelde het Hof in de zaak Schumacker, dat bij de directe belastingen de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen in het algemeen niet vergelijkbaar is. Het door een niet-ingezetene in een staat verworven inkomen vormt meestal slechts een deel van zijn totale inkomen, waarvan het zwaartepunt is geconcentreerd op de plaats waar hij woont. De persoonlijke draagkracht van de niet-ingezetene, die gevormd wordt door zijn totale inkomsten en zijn persoonlijke en gezinssituatie, kan voorts het gemakkelijkst worden beoordeeld op de plaats waar hij het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft. Die plaats correspondeert in het algemeen met de gebruikelijke woonplaats van de betrok-

21 — Arrest Gschwind, aangehaald in voetnoot 9, punt 30. Voor een uitvoerige vergelijking van de verschillen tussen de situatie van het echtpaar Gschwind en de situatie van een in Duitsland wonend echtpaar ingeval een van de echtgenoten in een andere lidstaat werkt, verwijs ik naar mijn conclusie van 11 maart 1999 in die zaak (Jurispr. 1999, blz. I-5453, in het bijzonder de punten 45-49).

22 — Aangehaald in voetnoot 9, punt 50.

kene. Dit is anders voor de ingezetene, aangezien in zijn geval de belangrijkste inkomstenbestanddelen gewoonlijk in de woonstaat zijn geconcentreerd en die staat in het algemeen beschikt over de nodige gegevens om de totale draagkracht van de belastingplichtige, gelet op zijn persoonlijke en gezinssituatie, te kunnen beoordelen.²³

36. De Luxemburgse wetgeving behandelt degenen die arbeidsinkomsten verwerven op het Luxemburgse grondgebied eveneens verschillend naargelang ze ingezetenen of niet-ingezetenen zijn.²⁴ Zurstrassen meent, net als Biehl, Schumacker en Gschwind het slachtoffer te zijn van discriminatie op grond van nationaliteit en vraagt dat op zijn situatie het door artikel 48, lid 2, van het Verdrag en door artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68 gewaarborgde beginsel van gelijke behandeling wordt toegepast.

37. Anders dan de voormelde personen is Zurstrassen binnenlands belastingplichtig in de staat waar zijn arbeidsinkomsten belastbaar zijn. Dit betekent dat hij persoonlijk belastingplichtig is in die staat, die belasting heft op zijn totale wereldinkomen, onafhankelijk van de plaats waar dat inkomen werd verworven. Volgens internationaal belastingrecht is diezelfde staat verplicht de bestanddelen in aanmerking te

nemen die inherent zijn aan zijn persoonlijke en gezinssituatie.

38. De Luxemburgse belastingautoriteiten beschouwen Zurstrassen echter als ongehuwde belastingplichtige zonder gezinslasten, ofschoon hij gehuwd is en kinderen heeft, omdat zijn echtgenote, die geen eigen inkomen heeft en van wie hij niet feitelijk of op grond van een rechterlijke beslissing gescheiden is, haar woonplaats heeft behouden in een andere lidstaat en zich niet in Luxemburg heeft gevestigd.

39. Zoals het Hof reeds vermeldde in het arrest Schumacker, kan artikel 48 van het Verdrag beperkingen stellen aan het recht van een lidstaat om de voorwaarden en de modaliteiten van de belastingheffing ter zake van op zijn grondgebied door een onderdaan van een andere lidstaat verworven inkomsten vast te stellen, in zover dit artikel, op het gebied van de inkomstenbelasting, een lidstaat niet toestaat een onderdaan van een andere lidstaat die gebruik heeft gemaakt van zijn recht op vrij verkeer en arbeid verricht in loondienst op het grondgebied van de eerste staat, ongunstiger te behandelen dan een eigen onderdaan in dezelfde omstandigheden.²⁵

23 — Aangehaald in voetnoot 9, punten 31-33.

24 — De vertegenwoordiger van de Luxemburgse regering verklaarde ter terechtzitting dat zich in de zaak Zurstrassen geen bewijsprobleem voordeed aangaande de economische situatie van zijn echtgenote, ingezetene van een andere lidstaat, en dat richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (PB L 336, blz. 15) de belastingautoriteiten voldoende informatiemogelijkheden bood.

25 — Aangehaald in voetnoot 9, punt 24.

40. Ik stel vast dat er in fiscaal opzicht geen enkel objectief verschil bestaat tussen de situatie van het echtpaar Zurstrassen en de situatie van een echtpaar waarvan beide echtelieden Luxemburgse ingezetenen zijn, die zonder gescheiden te leven ieder een andere woonplaats hebben in Luxemburg en waarvan de ene echtgenoot alle inkomsten van het gezin verwerft. In beide gevallen verwerft immers slechts één echtgenoot de inkomsten van het echtpaar, worden de inkomsten in Luxemburg behaald en is die staat de enige die de persoonlijke en gezinsomstandigheden in aanmerking zou kunnen nemen.

41. De Luxemburgse regering heeft in haar opmerkingen geen enkele rechtvaardiging gegeven. Zij heeft alleen aangevoerd dat een gezamenlijke aanslag van de echtgenoten de inning van de belasting vereenvoudigt als gevolg van de hoofdelijkheid tussen de echtgenoten. De belastingontvanger kan de echtgenoten dan zonder onderscheid aanspreken tot betaling van de totale belastingsschuld. Die mogelijkheid ontbreekt indien een van de echtgenoten geen ingezetene is.

42. Mijns inziens is deze reden niet voldoende om een discriminatie als de hierboven beschrevene te rechtvaardigen, vooral niet in een zaak als de onderhavige, waarin de enige echtgenoot die inkomsten verwerft degene is die ingezetene is. Bovendien zou deze reden, indien hij inderdaad als rechtvaardigingsgrond werd gepresenteerd, geen doel kunnen treffen, aangezien de wet betreffende de inkomstenbelasting voor de gezamenlijke aanslag van niet-ingezetenen echt)paren als enige voorwaarde stelt dat meer dan 50 % van de arbeidsin-

komsten van het gezin in het Groothertogdom belastbaar is.

43. In dit verband deel ik eveneens de opvatting van Zurstrassen, dat de discriminatie die de aangevochten regeling oplevert, niet kan worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de samenhang van het Luxemburgse belastingssysteem te waarborgen.

Deze rechtvaardiging, die als zodanig slechts in één geval door het Hof²⁶ werd aanvaard, is niet relevant wanneer het erom gaat de persoonlijke en gezinssituatie van een binnenlandse belastingplichtige wiens echtgenoot in een ander lidstaat verblijft en geen eigen inkomen heeft, in aanmerking te nemen teneinde op hem het belastingtarief op dezelfde manier toe te passen als op andere ingezetenen wier echtgenoot in Luxemburg verblijft en geen inkomsten verwerft.

44. Ik ben dus van mening dat de verkapte discriminatie in de Luxemburgse wet betreffende de inkomstenbelasting verboden wordt door artikel 48, lid 2, van het Verdrag en door artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68.

26 — Zie arresten van 28 januari 1992, Bachmann (C-204/90, Jurispr. blz. I-249), en Commissie/België (C-300/90, Jurispr. blz. I-305).

VII — Conclusie

45. Gelet op het voorgaande, geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van het Tribunal administratif de Luxembourg te beantwoorden als volgt:

„Artikel 48, lid 2, EG-Verdrag en artikel 7, lid 2, van verordening (EEG) nr. 1612/68 van de Raad van 15 oktober 1968 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap, verzetten zich tegen een nationale regeling die, op het gebied van de inkomstenbelasting, voor de gezamenlijke aanslag van niet gescheiden van elkaar levende echtgenoten als voorwaarde stelt, dat zij beiden op het nationale grondgebied verblijven, en weigert dat belastingvoordeel toe te kennen aan een werknemer die zich in die staat heeft gevestigd, alwaar hij nagenoeg het gehele inkomen van het gezin verwerft, en wiens echtgenoot in een andere lidstaat is blijven wonen.”