

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. DARMON

van 6 oktober 1992 *

*Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,*

1. Kan de omstandigheid, dat de inkomstenbelasting in bepaalde gevallen zwaarder drukt op niet-ingezetenen dan op ingezetenen, een beperking van de in artikel 52 EEG-Verdrag vastgelegde vrijheid van vestiging vormen? Dat is de essentie van de door de verwijzende rechter voorgelegde vragen.
2. De feiten in het hoofdgeding zijn als volgt: Werner, een Duits onderdaan, woont sinds 1961 in Nederland en heeft tot oktober 1981 in loondienst bij een tandartspraktijk in Aken gewerkt. Daarna heeft hij zich als zelfstandig tandarts in deze stad gevestigd, maar hij bleef in Nederland wonen. Ingevolge de Duits-Nederlandse Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting zijn zijn inkomsten uit zelfstandige arbeid, alsmede het in de uitoefening van zelfstandige arbeid in zijn vestigingsplaats gebezigde vermogen in Duitsland belastbaar.¹ Bijgevolg heeft Werner heeft bij het Finanzamt Aachen-Innenstadt de inkomsten uit zijn zelfstandige tandartspraktijk opgegeven. Hij heeft geen andere inkomsten ontvangen, met name ook niet in Nederland.²
3. Krachtens § 1, lid 4, van het Einkommensteuergesetz en § 2, lid 1, sub 1, van het Vermögensteuergesetz zijn personen die niet hun woonplaats of gewone verblijfplaats in de Bondsrepubliek Duitsland hebben, „beperkt belastingplichtig”, in tegenstelling tot ingezetenen, die „onbeperkt belastingplichtig” zijn.
4. Deze twee groepen belastingplichtigen worden in verscheidene opzichten verschillend behandeld.
5. Onbeperkt belastingplichtigen betalen belasting over hun gehele inkomen, terwijl beperkt belastingplichtigen slechts belastingplichtig zijn voor in Duitsland genoten inkomsten.
6. Laatstgenoemden vallen in een hogere tariefschaal en zij komen niet in aanmerking voor het voordelige tarief voor gehuwde paren (hierna: „splittingtarief”). Voorts is het hun niet toegestaan, de maandelijks ingehouden belasting op jaarbasis te verrekenen. Ten slotte mogen onbeperkt belastingplichtigen bepaalde uitgaven van het belastbaar inkomen aftrekken, hetgeen beperkt belastingplichtigen niet is toegestaan.³

* Oorspronkelijke taal: Frans.

1 — Artikelen 9, lid 1, en 19, lid 1, sub d, van de Overeenkomst van 16 juni 1959 tussen het Koninkrijk de Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen van het inkomen en van het vermogen alsmede van verscheidene andere belastingen en tot het regelen van andere aangelegenheden op belastinggebied (BGBl. 1960 II, nr. 30, blz. 1781; Trb. 1959, nr. 85 en 1960, nr. 107).

2 — Zie verwijzingsbeschikking, blz. 4 van de Nederlandse vertaling.

3 — Zie de voorbeelden in de bijlage bij de opmerkingen van de Commissie, alsook het antwoord van het Finanzamt Aachen-Innenstadt op een vraag van het Hof.

7. Bij de onbeperkt belastingplichtige wordt dus rekening gehouden met zijn persoonlijke, subjectieve situatie (de overheid van het land waar hij verblijft, kent die situatie immers het best). De beperkt belastingplichtige daarentegen wordt op objectieve wijze belast, zoals bij indirecte belastingen. Dit is ongetwijfeld de verklaring voor de billijkheidsbepaling die het bij wijze van uitzondering mogelijk maakt, de totale belasting van beperkt belastingplichtigen aan een maximum te binden.

8. Verzoeker in het hoofdgeding verlangt te zamen met zijn echtgenote als onbeperkt belastingplichtige te worden aangemerkt, om in aanmerking te komen voor het splittingtarief. Dit verzoek is afgewezen, op grond dat Werner niet in Duitsland woonachtig is. Na vruchteloos een bezwaarschrift te hebben ingediend, heeft betrokkene de zaak aanhangig gemaakt voor het Finanzgericht Köln.

9. Deze rechterlijke instantie vraagt in wezen:

1) of artikel 52 EEG-Verdrag enkel een gebod behelst om onderdanen van andere Lid-Staten als eigen onderdanen te behandelen, of behelst het tevens een verbod op iedere beperking van de vrijheid van vestiging, zelfs indien deze geen discriminatie inhoudt;

2) indien dit laatste het geval is, of er sprake is van een dergelijke beperking, wanneer een belastingplichtige die als zelfstandige is gevestigd in een Lid-Staat waar hij vrijwel al zijn belastbare inkomsten verwerft, of er vrijwel al zijn belastbaar vermogen bezit, fiscaal wordt benadeeld doordat hij ingezetene is in een andere Lid-Staat;

3) of een dergelijke situatie, waarin een Duits onderdaan in Duitsland verkeert, onverenigbaar is met artikel 7 EEG-Verdrag.

10. Deze vragen dienen vooraf duidelijk te worden afgebakend.

11. Tussen partijen staat vast, 1) dat verzoeker in het hoofdgeding, Nederlands ingezetene, beperkt belastingplichtig is, 2) dat hij al zijn inkomsten in Duitsland heeft verworven, 3) dat hij aanzienlijk zwaarder wordt belast dan indien hij Duits ingezetene, en dus onbeperkt belastingplichtig, zou zijn.⁴

12. Betrokkene wordt duidelijk benadeeld ten opzichte van ingezetenen doordat hij niet-ingezetene is, en *doordat hij al zijn inkomsten in Duitsland verwerft*. Indien hij inkomsten had verworven in de staat waarvan hij ingezetene is, zou de fiscus aldaar bij de belastingheffing rekening houden met zijn persoonlijke situatie en zou hij wellicht fiscaal niet zo benadeeld zijn ten opzichte van andere belastingplichtigen in vergelijkbare financiële omstandigheden, die Duitse ingezetenen zijn.

13. Werner is, zoals gezegd, Duits onderdaan. Er is niet gesteld, dat hij zijn diploma in de tandheelkunde elders dan in Duitsland heeft behaald, en hij oefent zijn beroep in Duitsland uit. Het enige buitenlandse element is dus de omstandigheid, dat hij Nederlands ingezetene is.

14. Het recht van vestiging, dat is vastgelegd in hoofdstuk 2, titel III, van het Verdrag, wordt in het Verdrag vanuit twee invalshoe-

4 — Zie antwoord van het Finanzamt op een vraag van het Hof.

ken benaderd: enerzijds met betrekking tot de toegang tot werkzaamheden anders dan in loondienst, en anderzijds aangaande de uitoefening daarvan. De bewoordingen van de artikelen 52, tweede alinea, en 57, lid 1, en de rechtspraak van het Hof laten hierover geen enkele twijfel. Zo heeft het Hof overwogen, dat

„de vrijheid van vestiging ingevolge artikel 52, tweede alinea, EEG-Verdrag de toegang tot en de uitoefening van werkzaamheden anders dan in loondienst omvat overeenkomstig de bepalingen die door de wetgeving van het land van vestiging voor de eigen onderdanen zijn vastgesteld”⁵,

en dat

„de door dit artikel gewaarborgde vrijheid van vestiging niet uitsluitend de toegang tot werkzaamheden anders dan in loondienst betreft, doch eveneens *de uitoefening van die werkzaamheden in ruime zin*”.⁶

15. Duidelijk is, dat verzoeker in het hoofdgeding geen beperkingen met betrekking tot de *toegang* tot het beroep van tandheelkundige heeft ondervonden. Als Duits onderdaan en houder van de door de wet vereiste diploma's en kwalificaties heeft hij zich zonder enige beperking in Duitsland kunnen vestigen. Evenmin heeft hij in een andere Lid-Staat door het gemeenschapsrecht erkende rechten verkregen waarvan het genot hem in Duitsland onthouden zouden worden.

16. Laten wij voor een ogenblik aannemen, dat hij zich in Duitsland had gevestigd toen

hij er woonde, en dat hij pas *nadien* naar Nederland was verhuisd. Er zou dan geen enkel buitenlands element zijn om de toepassing van artikel 52 met betrekking tot de toegang tot het beroep te rechtvaardigen.

17. Werner stelt echter, dat de status van beperkt belastingplichtige juist een beperking van zijn recht van vestiging met betrekking tot de *uitoefening* van zijn beroepswerkzaamheid inhoudt.

18. Om precies aan te geven waarin de hier bedoelde „beperking van de vrijheid van vestiging” bestaat: de inkomsten van verzoeker uit de verrichting van zelfstandige arbeid worden zwaarder belast doordat hij in een andere Lid-Staat verblijft.

19. Alvorens de vragen van de verwijzende rechter te beantwoorden, stel ik één ding vast: verzoeker in het hoofdgeding heeft nooit gebruik gemaakt van zijn recht van vrij verkeer teneinde zich te vestigen in een andere Lid-Staat dan die waarvan hij onderdaan is. Hij heeft zich in zijn eigen staat gevestigd. In de tweede vraag van de rechter a quo wordt dit punt niet vermeld, ofschoon het uitvoerig wordt besproken in de verwijzingsbeslissing. De vraag dient zich dus aan, of het onderhavige geval wel binnen de werkingssfeer van het gemeenschapsrecht, en met name van artikel 52 valt. Is dit niet een zuiver interne aangelegenheid, die buiten het gemeenschapsrecht valt?

20. Het Hof heeft reeds meermalen verklaard, dat een zelfstandige die onderdaan is van de ontvangende Lid-Staat, zich kan beroepen op artikel 52, wanneer een „buitenslands” element, zoals een in een andere Lid-Staat behaald diploma of beroepskwalificatie,

5 — Arrest van 12 februari 1987 (zaak 221/85, Commissie/België, Jurispr. 1987, blz. 719, r. o. 9).

6 — Arrest van 18 juni 1985 (zaak 197/84, Steinhauser, Jurispr. 1985, blz. 1819, r. o. 16) (cursivering van mij).

de toepassing van het gemeenschapsrecht rechtvaardigt.⁷

21. Een voorbeeld hiervan is het arrest Knoors⁸, dat een Nederlands onderdaan betrof die in België woonde en als installateur-loodgieter voor zijn eigen onderneming werkte. Zijn verzoek om dit beroep ook in Nederland te mogen uitoefenen, werd door de Nederlandse overheid afgewezen omdat hij niet de door de Nederlandse wet vereiste kwalificaties bezat. Het Hof werd gevraagd, of richtlijn 64/427/EEG van de Raad van 7 juli 1964 betreffende de verwezenlijking van de vrijheid van vestiging en de vrije dienstverlening voor be- en verwerkende nijverheid anders dan in loondienst behorende tot klassen 23 tot en met 40 van de ISIC (Industrie en Ambacht)⁹, toepasselijk was op personen die onderdaan zijn van de ontvangende Lid-Staat. Het Hof overwoog in dit arrest:

„Deze — in het stelsel van de Gemeenschap fundamentele — vrijheden zouden trouwens niet ten volle verwezenlijkt worden indien de Lid-Staten de toepasselijkheid van de bepalingen van het gemeenschapsrecht zouden kunnen onthouden aan die onderdanen die gebruik hebben gemaakt van de bestaande mogelijkheden op het gebied van verkeer en vestiging en die dankzij deze mogelijkheden in een andere Lid-Staat dan die welks natio-

naliteit zij bezitten, de in de richtlijn bedoelde vakbekwaamheden hebben verworven.

(...)

Weliswaar kunnen de verdragsbepalingen op het gebied van de vestiging en de dienstverlening niet worden toegepast op zuiver interne situaties van een Lid-Staat, doch dit neemt niet weg, dat de verwijzing in artikel 52 naar „onderdanen van een Lid-Staat” die zich „op het grondgebied van een andere Lid-Staat” wensen te vestigen, niet aldus mag worden uitgelegd, dat eigen onderdanen van een bepaalde Lid-Staat van het genot van het gemeenschapsrecht worden uitgesloten wanneer zij zich, doordat zij rechtmatig op het grondgebied van een andere Lid-Staat hebben verbleven en daar een vakbekwaamheid hebben verworven die door het gemeenschapsrecht wordt erkend, ten opzichte van hun staat van herkomst in een overeenkomstige positie bevinden als alle andere personen die de door het Verdrag verzekerde rechten en vrijheden genieten.”¹⁰

22. Het Hof kwam tot de gevolgtrekking, dat onderdanen van alle Lid-Staten in omstandigheden die binnen de werkingssfeer van deze richtlijn vallen, zich kunnen beroepen op de bepalingen ervan, ook tegenover de Lid-Staat waarvan zij de nationaliteit bezitten.

23. In de zaak Broekmeulen¹¹ bevond verzoeker in het hoofdgeding, een Nederlands onderdaan die houder was van een Belgisch diploma in de medicijnen en zich in Neder-

7 — Arresten van 7 februari 1979 (zaak 115/78, Knoors, en zaak 136/78, Auer, Jurispr. 1979, blz. 399 resp. blz. 437) (dierenartsen); 6 oktober 1981 (zaak 246/80, Broekmeulen, Jurispr. 1981, blz. 2311, r. o. 20) (artsen); 22 september 1983 (zaak 271/81, Auer, Jurispr. 1983, blz. 2727) (dierenartsen); 28 januari 1986 (zaak 270/83, Commissie/Frankrijk, Jurispr. 1983, blz. 273); 27 september 1989 (zaak 130/88, Van de Bijl, Jurispr. 1989, blz. 3039) (huisschilder); 3 oktober 1990 (zaak C-61/89, Bouchoucha, Jurispr. 1990, blz. I-3551) (orthopedie); 7 juli 1992 (zaak C-370/90, Singh, Jurispr. 1992, blz. 4265).

8 — Reeds aangehaald, zie voetnoot 8.

9 — Richtlijn betreffende de overgangsmaatregelen op het gebied van de anders dan in loondienst verrichte werkzaamheden van de be- en verwerkende nijverheid behorende tot de klassen 23 tot en met 40 van de ISIC (Industrie en Ambacht) (PB 1964, blz. 1863).

10 — R. o. 20 en 24.

11 — Reeds aangehaald, zie voetnoot 8.

land wenste te vestigen, zich in dezelfde positie als een Belgisch onderdaan die houder van hetzelfde diploma is en hetzelfde recht inroept. Het Hof overwoog, dat hij gerechtigd was, zich te beroepen op de bepalingen van de richtlijn van de Raad van 16 juni 1975 inzake de onderlinge erkenning van diploma's, certificaten en andere titels van de arts, tevens houdende maatregelen tot vergemakkelijking van de daadwerkelijke uitoefening van het recht van vestiging en vrij verrichten van diensten.¹²

24. Echter, het geval van een onderdaan van een Lid-Staat die in die Lid-Staat een vrij beroep uitoefent en de daarvoor benodigde kwalificaties aldaar heeft behaald, is niet vergelijkbaar met dat van een gemeenschapsonderdaan, van om het even welke nationaliteit, die een in een andere Lid-Staat behaalde kwalificatie wenst te doen gelden. De regering van het Verenigd Koninkrijk wijst er dan ook terecht op, dat het onderhavige geval niet kan worden vergeleken met de situatie van een Nederlands onderdaan die in Nederland verblijft en op grond van Nederlandse kwalificaties een vrij beroep in Duitsland wenst uit te oefenen.

25. In zijn conclusie in de zaak Middleburgh verklaarde advocaat-generaal Mischo het volgende:

„In de zaken Knoors, Broekmeulen en Bouchoucha stelde het Hof de gelijkstelling van een nationaal onderdaan met een ander rechtssubject dat de door het Verdrag gewaarborgde rechten en vrijheden geniet, in ieder geval niet alleen afhankelijk van het feit, dat hij daadwerkelijk op het grondgebied van een andere Lid-Staat heeft gewoond, maar ook van de omstandigheid dat hij aldaar door het gemeenschapsrecht erkende rechten heeft verkregen: in die zaken

wensten de betrokkenen in hun land van herkomst *rechten te doen gelden die zij in een andere Lid-Staat hadden verkregen om aldaar hun recht van vrij verkeer te kunnen uitoefenen.*”¹³

26. In een andere Lid-Staat verkregen rechten kunnen dus niet enkel voortvloeien uit het behalen van een beroepskwalificatie, maar bij voorbeeld ook uit de uitoefening van een beroep, als werknemer of zelfstandige.

27. Zo heeft het Hof verklaard, dat een gemeenschapsonderdaan zich op artikel 52 kan beroepen tegenover de Lid-Staat waarvan hij onderdaan is, wanneer hij, na werkzaamheden in loondienst te hebben verricht op het grondgebied van een andere Lid-Staat, terugkeert en zich in de Lid-Staat van herkomst wil vestigen om er werkzaamheden anders dan in loondienst te verrichten.

28. In de zaak Singh¹⁴ werd de vraag gesteld, of het gemeenschapsrecht een verblijfsrecht toekent aan een onderdaan van een derde land die met een gemeenschapsonderdaan is gehuwd, wanneer laatstgenoemde, na in een andere Lid-Staat werkzaamheden in loondienst te hebben verricht, naar haar land van herkomst terugkeert teneinde er een vrij beroep uit te oefenen. Het Hof overwoog, dat de betrokkene aan artikel 52 het recht kon ontlenen, op het grondgebied van haar land van herkomst „onder dezelfde voorwaarden” als zijn vastgelegd in de communautaire regeling¹⁵, vergezeld te worden door haar echtgenoot, die onderdaan van een

13 — Arrest van 4 oktober 1991 (zaak C-15/90, Jurispr. 1991, blz. I-4655, punt 45 van de conclusie) (cursivering van mij); zie ook punt 5 van de conclusie van advocaat-generaal Tesouro in de zaak Singh (reeds aangehaald, zie voetnoot 8).

14 — Reeds aangehaald, zie voetnoot 8.

15 — R. o. 21.

12 — Richtlijn 75/362/EEG (PB 1975, L 167, blz. 1).

derde land was. Na een verblijf elders in de Gemeenschap dient een onderdaan van een Lid-Staat bij zijn terugkeer ten minste dezelfde toegangs- en verblijfsrechten te genieten als hij uit hoofde van het Verdrag op het grondgebied van een andere Lid-Staat geniet.¹⁶

29. Gelet op de omstandigheid, dat het enige buitenlandse element hier, zoals gezegd, het *verblijf* betreft, dient de vraag te worden gesteld, of verzoeker in het hoofdgeding op grond daarvan door het gemeenschapsrecht erkende rechten heeft verkregen.

30. Tot de richtlijnen van de Raad van 28 juni 1990 betreffende het verblijfsrecht¹⁷, die ertoe strekken, dit recht te veralgemenen, blijft het vrije verkeer van personen gekenmerkt — en beperkt — door het economisch karakter van het Verdrag. Hieruit volgt, dat het aan gemeenschapsonderdanen toegekende recht van vrij verkeer een *op een economische werkzaamheid gerichte* verplaatsing veronderstelt.

31. Onlangs heeft het Hof hierop gewezen in het arrest Singh, waarin het overwoog dat

„(...) de verdragsbepalingen betreffende het vrije verkeer van personen het de gemeenschapsonderdanen gemakkelijker beogen te maken, om het even welk beroep uit te oefenen op het gehele grondgebied van de Gemeenschap, en in de weg staan aan regelingen die deze onderdanen minder gunstig behandelen wanneer zij op het grondgebied

van een andere Lid-Staat een economische activiteit willen verrichten.

Hiertoe beschikken de onderdanen van de Lid-Staten in het bijzonder over het rechtstreeks aan de artikelen 48 en 52 EEG-Verdrag ontleende recht om zich naar het grondgebied van andere Lid-Staten te begeven en aldaar te verblijven *om daar een economische activiteit in de zin van die bepalingen te verrichten.*”¹⁸

32. Maar hoe zit het met een gemeenschaps-onderdaan die nooit gebruik heeft gemaakt van de in de artikelen 48 en 52 vastgelegde vrijheid van verkeer, teneinde *te werken* of *zich te vestigen* in een andere Lid-Staat dan die waarvan hij onderdaan is? In dat geval heeft de betrokkene geen beroepswerkzaamheid in loondienst of anderszins verricht in de Lid-Staat waar hij verblijft.

33. Indien een zelfstandige die zich in zijn land van herkomst heeft gevestigd en in een andere Lid-Staat verblijft, de in de artikelen 48 en 52 vastgelegde rechten die hij in een andere Lid-Staat heeft verkregen, niet kan doen gelden, kan hij zich dan beroepen op uit hoofde van artikel 59 EEG-Verdrag in die andere Lid-Staat verkregen rechten?

34. Deze vraag verdient ruime aandacht, aangezien het Hof het begrip beperking van de vrijheid van dienstverrichting ruim heeft uitgelegd. De Commissie heeft overigens niet nagelaten hierop te wijzen.¹⁹

35. Het verblijf van verzoeker in het hoofdgeding in Nederland houdt geen verband met enige werkzaamheid als *dienstverrichter*: niet gebleken is, bij voorbeeld, dat hij deze verblijfplaats heeft gekozen om in Nederland een klantenkring op te bouwen.

16 — R. o. 19.

17 — Richtlijnen vastgesteld krachtens artikel 8 A van het Verdrag: richtlijn 90/364/EEG betreffende het verblijfsrecht, richtlijn 90/365/EEG betreffende het verblijfsrecht van werknemers en zelfstandigen die hun beroepswerkzaamheid hebben beëindigd, en richtlijn 90/366/EEG betreffende het verblijfsrecht van studenten (PB 1990, L 180, resp. blz. 26, 28 en 30), in de onderhavige zaak niet toepasselijke *ratione temporis*. Laatstgenoemde richtlijn is nietig verklaard bij 's Hof's arrest van 7 juli 1992 (zaak C-295/90, Parlement/Raad, Jurispr. 1992, blz. I-4193).

18 — Arrest van 7 juli 1992, reeds aangehaald, r. o. 16 en 17 (cur-sivering van mij).

19 — Opmerkingen van de Commissie, punt 5.7.

36. Het Hof heeft verklaard, dat toeristen, ontvangers van medische zorg, en zij die zich wegens een studie-of zakenreis naar een andere Lid-Staat begeven, zich als *ontvangers* van diensten op artikel 59 kunnen beroepen. Zij mogen bij het ontvangen van deze diensten niet worden belemmerd door bij voorbeeld een uitvoerbeperking op buitenlandse valuta's.²⁰

37. In het arrest Cowan²¹ van 2 februari 1989, waarin het in het arrest Luisi en Carbone ontwikkelde beginsel werd bevestigd, overwoog het Hof:

„de vrijheid van dienstverlening impliceert dat degenen te wier behoefte diensten worden verricht, zich met het oog daarop vrijelijk naar een andere Lid-Staat kunnen begeven zonder daarbij door betalingsbeperkingen te worden gehinderd, en (...) *met name toeristen* zijn te beschouwen als personen te wier behoefte diensten worden verricht”.²²

38. Niettemin kan naar mijn oordeel de casuspositie van een toerist die zich naar een Lid-Staat begeeft, niet worden vergeleken met die van een gemeenschapsonderdaan die er verblijft. Eerstgenoemde komt binnen de werkingssfeer van artikel 59 op grond van zijn hoedanigheid als ontvanger van diensten, maar daarvan is in het geval van laatstgenoemde geen sprake.²³

20 — Arrest van 31 januari 1984 (gevoegde zaken 286/82 en 26/83, Luisi en Carbone, Jurispr. 1984, blz. 377).

21 — Zaak 186/87, Jurispr. 1989, blz. 195.

22 — R. o. 15 (cursivering van mij).

23 — Behoudens bijzondere — voor deze zaak niet relevante — gevallen, waarin degene die de dienst verricht en degene te wiens behoefte de dienst wordt verricht, afkomstig zijn uit dezelfde Lid-Staat en de dienst in een tweede Lid-Staat wordt verricht. Zie arresten van 26 februari 1991 (zaak C-180/89, Commissie/Italië, zaak C-154/89, Commissie/Frankrijk, en zaak C-198/89, Commissie/Griekenland, Jurispr. 1991, resp. blz. I-709, I-659 en I-727).

39. Volgens dit artikel worden „de beperkingen op het vrij verrichten van diensten binnen de Gemeenschap (...) opgeheven ten aanzien van de onderdanen der Lid-Staten die in een *ander* land van de Gemeenschap zijn *gevestigd* dan dat waarin degene is gevestigd te wiens behoefte de dienst wordt verricht”.²⁴

40. De omstandigheid dat de ontvanger van de diensten zijn belangrijkste verblijfplaats heeft in de Lid-Staat van de persoon die de diensten verricht, ontdoet deze van enig grensoverschrijdend karakter.

41. In de richtlijnen waarin het recht op verplaatsing en verblijf is vastgelegd, wordt de persoon te wiens behoefte de dienst wordt verricht, uitdrukkelijk genoemd als recht-hebbende, wie het recht van verblijf *gedurende de verrichting van de diensten* toekomt.²⁵ Maar zowel de persoon te wiens behoefte de diensten worden verricht, als de persoon die ze verricht, kunnen aan de verrichting van diensten, een werkzaamheid die naar haar aard beperkt is in de tijd, slechts een verblijfsrecht van eveneens beperkte duur ontlene, hetgeen op gespannen voet staat met het statuut van ingezetene en het daaruit voortvloeiende onbeperkte verblijfsrecht.

42. Dit heeft het Hof uitdrukkelijk verklaard in het arrest Steymann.²⁶ Betrokkene, een in Nederland gevestigd Duits onderdaan, had daar eerst arbeid in loondienst verricht en zich nadien bij een religieuze gemeenschap aangesloten. Steymann had een aanvraag voor een verblijfsvergunning ingediend, die

24 — Cursivering van mij.

25 — Zie tweede overweging van de considerans en artikel 4, lid 2, eerste alinea, van richtlijn 73/148/EEG van de Raad van 21 mei 1973 inzake de opheffing van de beperkingen van de verplaatsing en het verblijf van onderdanen van de Lid-Staten binnen de Gemeenschap ter zake van vestiging en verrichten van diensten (PB 1973, L 172, blz. 14).

26 — Arrest van 5 oktober 1988 (zaak 196/87, Jurispr. 1988, blz. 6159).

werd afgewezen op grond dat hij geen werkzaamheden verrichtte. Hij stelde hiertegen beroep in en betoogde, dat hij zich op artikel 59 kon beroepen, omdat hij als lid van de religieuze gemeenschap een persoon was die daarvoor diensten verrichtte en te wiens behoefte diensten werden verricht. Het Hof verklaarde:

„De tweede en de derde vraag strekken er in wezen toe te vernemen, of de artikelen 59 en 60 EEG-Verdrag betrekking hebben op het geval waarin een onderdaan van een Lid-Staat zich naar het grondgebied van een andere Lid-Staat begeeft en er zijn hoofdverblijf vestigt, ten einde er gedurende onbepaalde tijd diensten te verrichten of te *ontvangen*.

De Nederlandse regering en de Commissie hebben daarover terecht opgemerkt, dat de artikelen 59 en 60 EEG-Verdrag in een dergelijk geval niet van toepassing zijn. Uit de tekst van artikel 60 blijkt immers, dat een werkzaamheid die duurzaam wordt uitgeoefend of waarvan althans het einde niet valt te voorzien, niet onder de gemeenschapsbepalingen inzake dienstverrichting kan vallen. Zij kan echter, naar gelang het geval, wel vallen binnen de werkingssfeer van de artikelen 48 tot en met 51 en 52 tot en met 58 van het Verdrag.

Mitsdien moet op de tweede en de derde vraag worden geantwoord, dat de artikelen 59 en 60 van het Verdrag niet van toepassing zijn op het geval waarin een onderdaan van een Lid-Staat zich naar het grondgebied van een andere Lid-Staat begeeft en er zijn hoofdverblijf vestigt, ten einde er gedurende een onbepaalde tijd diensten te verrichten of te ontvangen.”²⁷

43. Dienovereenkomstig kan een gemeenschapsonderdaan in de positie van verzoeker in het hoofdgeding zich niet beroepen op rechten die hij door het verrichten of ontvangen van diensten heeft verkregen in de Lid-Staat waar hij zijn hoofdverblijf heeft gevestigd, teneinde aldus binnen de werkingssfeer van het Verdrag te komen.

44. Indien een gemeenschapsonderdaan geen gebruik maakt van de in de artikelen 48, 52 en 59 EEG-Verdrag vastgelegde rechten, kan hij in zijn land van herkomst, waar hij is gevestigd, de door het gemeenschapsrecht erkende rechten niet doen gelden.

45. Het blijkt, dat verzoeker in het hoofdgeding zijn recht van vrij verkeer met het oog op zijn verblijf in Nederland *los van enige economische werkzaamheid* heeft uitgeoefend. In dit verband begrijpt men, waarom artikel 8 van de richtlijn van de Raad van 15 oktober 1968²⁸, waarin het verblijfsrecht van grensarbeiders wordt geregeld, geen bepalingen bevat met betrekking tot personen die in hun eigen land werkzaam zijn, maar in een andere Lid-Staat verblijven.²⁹

46. Hieruit volgt, dat bij gebrek aan een buitenlands element dat van belang is voor de toepasselijkheid van de artikelen 48, 52 of 59, het geval van een zelfstandige die gevestigd is in de Lid-Staat waarvan hij onderdaan is, de vereiste kwalificaties in die Lid-Staat heeft behaald en die nooit in een andere Lid-Staat een beroep heeft uitgeoefend, niet binnen de werkingssfeer van artikel 52 valt, wanneer die zelfstandige zijn belangrijkste verblijfplaats in een andere Lid-Staat heeft.

28 — Richtlijn 68/360/EEG inzake de opheffing van de beperkingen van de verplaatsing en het verblijf van werknemers der Lid-Staten en van hun familie binnen de Gemeenschap (PB 1968, L 257, blz. 13).

29 — P. van Nuffel: „L'Europe des citoyens: vers un droit de séjour généralisé”, *Revue du marché unique européen*, 4-1991, blz. 89, voetnoot 48.

47. Alvorens af te sluiten, wil ik een laatste opmerking maken.

48. Zelfs indien we veronderstellen, dat het gemeenschapsrecht in de onderhavige zaak toepasselijk zou zijn, kan een belastingplichtige zich slechts beroepen op artikel 52 indien hij het bestaan van een beperking van zijn vrijheid van vestiging kan aantonen. Naar mijn oordeel is het niet waarschijnlijk, dat dit in het onderhavige geval mogelijk is.

49. De Duitse belastingwetgeving bemoeilijkt de vestiging van gemeenschapsonderdanen in Duitsland niet. Zij kan een belemmering inhouden voor iemand die in Duitsland is gevestigd en in een andere Lid-Staat wenst te *verblijven*. Dit is echter geen beperking op de vrijheid van *vestiging*.

50. De laatste vraag heeft betrekking op artikel 7 EEG-Verdrag.

51. Deze bepaling verbiedt binnen de werkingssfeer van het Verdrag elke zichtbare of verkapte vorm van discriminatie op grond van nationaliteit.³⁰

52. Volgens het beginsel „specialia generalibus derogant” kan dit artikel „autonoom slechts toepassing vinden in gevallen waarin het gemeenschapsrecht wel geldt, maar waarvoor het Verdrag niet in bijzondere discriminatieverboden voorziet”.³¹

53. Er is niet gesteld, dat indien de Duitse belastingwetgeving een vorm van verkapte discriminatie zou behelzen, dit inbreuk zou maken op andere rechten dan de in artikel 52 vastgelegde vrijheid van vestiging.

54. Hieruit volgt, dat het in artikel 7 bepaalde evenmin van toepassing is in de onderhavige zaak.

55. Derhalve geef ik u in overweging, te verklaren voor recht:

„Noch artikel 52 noch artikel 7 EEG-Verdrag is toepasselijk op een zuiver interne situatie van een Lid-Staat, zoals die waarin een onderdaan van deze staat, die daar is gevestigd en er zijn beroepskwalificaties heeft behaald, nooit gebruik heeft gemaakt van zijn recht op vrij verkeer, teneinde zich in een andere Lid-Staat te vestigen.”

30 — Arrest van 12 februari 1974 (zaak 152/73, Sotgiu, Jurispr. 1974, blz. 153).

31 — Arrest van 30 mei 1989 (zaak 305/87, Commissie/ Griekenland, Jurispr. 1989, blz. 1461); zie ook arrest van 23 april 1991 (zaak C-41/90, Höfner en Elser, Jurispr. 1991, blz. I-1979, r. o. 36).