ARREST VAN HET HOF

16 mei 2000 *

In zaak C-87/99,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) van het Tribunal administratif de Luxembourg, in het aldaar aanhangig geding tussen

P. Zurstrassen

en

Administration des contributions directes,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 48 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 39 EG) en artikel 1 van 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),

* Procestaal: Frans.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: J. C. Moitinho de Almeida, president van de Derde en de Zesde kamer, waarnemend voor de president, D. A. O. Edward, L. Sevón en R. Schintgen, kamerpresidenten, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann, G. Hirsch, H. Ragnemalm, M. Wathelet (rapporteur), V. Skouris en F. Macken, rechters,

advocaat-generaal: D. Ruiz-Jarabo Colomer
griffier: D. Louterman-Hubeau, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— P. Zurstrassen, vertegenwoordigd door J.-P. Noesen, advocaat te Luxemburg,

— de Luxemburgse regering, vertegenwoordigd door P. Steinmetz, directeur juridische en culturele zaken bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde,

— de Spaanse regering, vertegenwoordigd door M. López-Monís Gallego, abogado del Estado, als gemachtigde,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door H. Michard en B. Mongin, leden van haar juridische dienst, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van P. Zurstrassen, vertegenwoordigd door J.-P. Noesen; de Luxemburgse regering, vertegenwoordigd door P. Steinmetz, bijgestaan door J.-M. Klein, conseiller de direction bij de administration des contributions directes; de Spaanse regering, vertegenwoordigd door M. López-Monís Gallego, en de Commissie, vertegenwoordigd door B. Mongin, ter terechtzitting van 14 december 1999,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 27 januari 2000,

het navolgende

Arrest

1 Bij beslissing van 11 maart 1999, ingekomen bij het Hof op 12 maart daaraanvolgend, heeft het Tribunal administratif de Luxembourg 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 artikel 1 van 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 Die vraag is gerezen in een geding tussen P. Zurstrassen en de administration des contributions directes betreffende de berekening van de inkomstenbelasting.

De nationale bepalingen

3 Artikel 2, lid 1, van de Luxemburgse Loi concernant l'impôt sur le revenu (Wet betreffende de inkomstenbelasting) van 4 december 1967 (*Mémorial* A 1967, nr. 79; hierna: „LIR"), zoals gewijzigd bij wet van 6 december 1990, luidt:

„Natuurlijke personen worden als binnenlands dan wel als buitenlands belastingplichtig beschouwd naargelang zij hun fiscale woonplaats of gewone verblijfplaats al dan niet in het Groothertogdom hebben."

4 Artikel 3 LIR bepaalt:

„Gezamenlijk worden belast:

a) de echtgenoten die aan het begin van het belastingjaar binnenlands belastingplichtig zijn en niet feitelijk gescheiden van elkaar leven ingevolge een ontheffing uit hoofde van de wet of van een rechterlijke beslissing;

b) de binnenlandse belastingplichtigen die in de loop van het belastingjaar in het huwelijk treden;

c) de echtgenoten die binnenlands belastingplichtig zijn geworden in de loop van het belastingjaar en niet feitelijk gescheiden van elkaar leven ingevolge een ontheffing uit hoofde van de wet of van een rechterlijke beslissing."

5 Voor de toepassing van het tarief voor de berekening van de belasting worden de belastingplichtigen in drie tariefgroepen ingedeeld. Artikel 119 LIR bepaalt:

„1. Tariefgroep I omvat de personen die niet tot groep Ia of groep II behoren.

2. Tariefgroep Ia omvat de navolgende belastingplichtigen, voor zover zij niet tot tariefgroep II behoren:

a) weduwen en weduwnaars,

b) de personen voor wie onder de in artikel 123 bepaalde voorwaarden een lager belastingtarief geldt wegens kind ten laste,

c) de personen die in het begin van het belastingjaar hun 64e levensjaar hebben voltooid.

3. Tariefgroep II omvat:

a) de personen die gezamenlijk worden belast ingevolge artikel 3,

b) weduwen en weduwnaars wier huwelijk door overlijden is ontbonden in de loop van de drie jaren voorafgaande aan het belastingjaar,

c) personen die van echt of van tafel en bed gescheiden zijn of die feitelijk gescheiden van elkaar leven ingevolge een ontheffing uit hoofde van de wet of een rechterlijke beslissing in de loop van de drie jaren voorafgaande aan het belastingjaar, indien zij vóór deze periode gedurende vijf jaren geen rechten op grond van deze bepaling of van een eerdere soortgelijke bepaling hebben genoten."

6 De belastingplichtigen die tot tariefgroep II behoren, worden bij gelijke inkomsten en zonder rekening te houden met eventuele aftrekken, gunstiger belast dan die welke tot tariefgroep I behoren. Artikel 121 LIR luidt namelijk:

„De belasting ten laste van de belastingplichtigen van tariefgroep II bedraagt het dubbele van de aanslag die, bij toepassing van het in artikel 118 bedoelde tarief, overeenkomt met de helft van het belastbare inkomen."

7 Bovendien bepaalt artikel 157 bis, lid 3, LIR:

„De niet feitelijk gescheiden van elkaar levende, gehuwde buitenlandse belastingplichtigen worden, op verzoek, in tariefgroep II aangeslagen, op voorwaarde dat zij in het Groothertogdom belastbaar zijn ter zake van meer dan 50 % van de arbeidsinkomsten van hun gezin. Indien beide echtgenoten arbeidsinkomsten genieten die in het Groothertogdom belastbaar zijn, leidt het verzoek ertoe, dat zij gezamenlijk worden belast."

Het hoofdgeding

8 Zurstrassen en zijn echtgenote hebben de Belgische nationaliteit. Zurstrassen is in loondienst werkzaam te Luxemburg, waar hij woont, terwijl zijn echtgenote, zonder beroep, en hun kinderen, vooral om redenen die verband houden met de schoolopleiding, te Battice, in België, blijven wonen. Het weekend brengt het echtpaar gewoonlijk door in Battice.

9 Nagenoeg het gehele inkomen van het gezin (98 %) is afkomstig van de arbeidsinkomsten van Zurstrassen te Luxemburg, terwijl de overige 2 % wordt gevormd door het inkomen dat de betrokkene geniet in zijn hoedanigheid van docent aan de Université Catholique de Louvain in België. Zijn echtgenote beschikt niet over eigen inkomsten, zodat zij niet belastingplichtig is in haar woonstaat.

10 In de in mei 1997 opgelegde aanslagen inkomstenbelasting voor de belastingjaren 1995 en 1996 deelde de administration des contributions directes Zurstrassen in onder tariefgroep I, die van toepassing is op ongehuwden.

11 Na een onbeantwoord gebleven bezwaarschrift bij de directeur van de administration des contributions directes, stelde Zurstrassen op 5 februari 1998 bij de verwijzende rechter twee beroepen in „tot herziening dan wel nietigverklaring" van de aanslagen inkomstenbelasting voor de belastingjaren 1995 en 1996.

12 Voor de verwijzende rechter betoogde Zurstrassen, dat deze aanslagen discriminerend waren, aangezien het echtpaar Zurstrassen zou worden benadeeld, enerzijds ten opzichte van gescheiden van elkaar op het Luxemburgse grondgebied levende echtgenoten, die krachtens artikel 3, sub a, LIR gezamenlijk worden belast (en dus een gunstiger tarief genieten), en anderzijds ten opzichte van niet feitelijk gescheiden, gehuwde niet-ingezetenen die meer dan 50 % van de arbeidsinkomsten van het gezin in Luxemburg verwerven en beiden in

Luxemburg werkzaam zijn, aangezien zij op belastinggebied met ingezetenen worden gelijkgesteld, en dus krachtens artikel 157 bis, lid 3, LIR voor een gezamenlijke aanslag in aanmerking komen. Dergelijke discriminaties zouden in strijd zijn met artikel 48 van het Verdrag.

13 Het Tribunal administratif de Luxembourg, dat vaststelt dat Zurstrassen gebruik heeft gemaakt van het door artikel 48 van het Verdrag gewaarborgde recht van vrij verkeer van werknemers en in Luxemburg woont, en twijfelt of de betrokken belastingregeling verenigbaar is met het gemeenschapsrecht, heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de navolgende vraag gesteld:

„Verzetten artikel 48 EG-Verdrag en artikel 1, lid 1, van verordening (EEG) nr. 1612/68 van 15 oktober 1968 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?"

14 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".

15 Artikel 1, lid 1, van verordening nr. 1612/68 bepaalt:

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

16 Verder bepaalt artikel 7, lid 2, van die verordening, dat de werknemer die onderdaan is van een lidstaat, op het grondgebied van de andere lidstaten „dezelfde sociale en fiscale voordelen als de nationale werknemers" geniet.

17 Bijgevolg moet de prejudiciële vraag aldus worden begrepen, dat zij ertoe strekt te vernemen of artikel 48, lid 2, van het Verdrag en artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68 zich verzetten tegen een nationale regeling die, op het gebied van de inkomstenbelasting, voor de gezamenlijke aanslag van niet feitelijk of op grond van een rechterlijke beslissing gescheiden van elkaar levende echtgenoten, als voorwaarde stelt dat zij beiden op het nationale grondgebied wonen, en weigert dat belastingvoordeel toe te kennen aan een werknemer die in die staat woont, alwaar hij nagenoeg het gehele inkomen van het gezin verwerft, en wiens echtgenoot in een andere lidstaat woont.

18 Volgens vaste rechtspraak verbieden de regels inzake gelijke behandeling, zowel van het Verdrag als van artikel 7 van verordening nr. 1612/68, niet alleen openlijke discriminaties op grond van nationaliteit, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie, die, door toepassing van andere onderscheidingscriteria, in feite tot hetzelfde resultaat leiden (zie onder meer arrest van 12 februari 1974, Sotgiu, 152/73, Jurispr. blz. 153, punt 11).

19 Vastgesteld moet worden, dat in de onderhavige zaak voor de gezamenlijke aanslag voor echtparen een voorwaarde betreffende de woonplaats van de beide echtgenoten wordt gesteld, waaraan de eigen onderdanen gemakkelijker zullen kunnen voldoen dan de onderdanen van andere lidstaten die zich in het Groothertogdom hebben gevestigd om er een economische activiteit uit te oefenen, en wier gezinsleden vaker buiten Luxemburg wonen.

20 De voorwaarde dat beide echtgenoten op het nationale grondgebied wonen, kan dan ook de in artikel 48, lid 2, van het Verdrag en artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68 voorgeschreven gelijke behandeling niet verzekeren.

21 Natuurlijk is, zoals het Hof reeds heeft geoordeeld en de Spaanse regering in herinnering heeft gebracht, op het gebied van de directe belastingen de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen van een bepaalde staat in het algemeen niet vergelijkbaar, voor zover het door een niet-ingezetene in een staat verworven inkomen meestal slechts een deel van zijn totale inkomsten vormt, 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, hetgeen in het algemeen correspondeert met zijn gebruikelijke woonplaats (arresten van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punten 31 en 32, en 14 september 1999, Gschwind, C-391/97, Jurispr. blz. I-5451, punt 22).

22 In de onderhavige zaak is Zurstrassen echter binnenlands belastingplichtig in de staat op welks grondgebied hij nagenoeg zijn gehele arbeidsinkomen verwerft.

23 In die omstandigheden kan de beslissing van de Luxemburgse belastingautoriteiten om Zurstrassen, ofschoon hij gehuwd is en kinderen heeft, als een ongehuwde belastingplichtige zonder gezinslasten te beschouwen op grond dat

zijn echtgenote, die geen inkomsten heeft, haar woonplaats in een andere lidstaat heeft behouden, niet worden gerechtvaardigd op grond van de in punt 21 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte overwegingen. Het Groothertogdom Luxemburg is immers de enige staat die de persoonlijke en gezinssituatie van Zurstrassen in aanmerking zou kunnen nemen, aangezien laatstgenoemde niet alleen in die staat woont, maar er bovendien nagenoeg het gehele arbeidsinkomen van het gezin verwerft.

24 Ter rechtvaardiging van het standpunt van haar belastingadministratie heeft de Luxemburgse regering evenwel aangevoerd, dat een gezamenlijke aanslag van de echtgenoten de inning van de belasting vereenvoudigt, door het bestaan van hoofdelijkheid tussen de echtgenoten, die de belastingontvanger zonder onderscheid kan aanspreken tot betaling van de totale belastingschuld. Die mogelijkheid zou ontbreken indien een van de echtgenoten geen ingezetene is.

25 Zelfs los van de vraag of het doel, de inning van de belasting te vergemakkelijken, een ongelijke behandeling naar gelang van de woonplaats van de belastingplichtige kan rechtvaardigen, volstaat het vast te stellen, dat de Luxemburgse belastingwetgeving zelf voor echtparen die geen ingezetenen zijn, de gezamenlijke aanslag toestaat op de enkele voorwaarde dat meer dan 50 % van de arbeidsinkomsten van het echtpaar in Luxemburg belastbaar zijn, terwijl het materieel moeilijker is de belasting te innen dan in het geval van het hoofdgeding.

26 Mitsdien moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord, dat artikel 48, lid 2, van het Verdrag en artikel 7, lid 2, van verordening nr. 1612/68 zich verzetten tegen de toepassing van een nationale regeling die, op het gebied van de inkomstenbelasting, voor de gezamenlijke aanslag van niet feitelijk of op grond van een rechterlijke beslissing gescheiden van elkaar levende echtgenoten als voorwaarde stelt, dat zij beiden op het nationale grondgebied wonen, en weigert

dat belastingvoordeel toe te kennen aan een werknemer die in die staat woont, alwaar hij nagenoeg het gehele inkomen van het gezin verwerft, en wiens echtgenoot in een andere lidstaat woont.

Kosten

27 De kosten door de Luxemburgse en de Spaanse regering en 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 Luxembourg bij beslissing van 11 maart 1999 gestelde vraag, verklaart voor recht:

Artikel 48, lid 2, EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 39, lid 2, EG) 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 de toepassing van een nationale regeling die, op het gebied van de inkomstenbelasting, voor de gezamenlijke aanslag van niet feitelijk of op grond van een rechterlijke beslissing gescheiden van elkaar levende echtgenoten als voorwaarde stelt, dat zij beiden op het nationale grondgebied wonen, en weigert dat belastingvoordeel toe te kennen aan een werknemer die in die staat woont, alwaar hij nagenoeg het gehele inkomen van het gezin verwerft, en wiens echtgenoot in een andere lidstaat woont.

Moitinho de Almeida Edward Sevón

Schintgen Kapteyn

Gulmann Hirsch Ragnemalm

Wathelet Skouris Macken

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 16 mei 2000.

De griffier

R. Grass

De president

G. C. Rodríguez Iglesias