CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL M. B. ELMER van 8 juni 1995 *

1. Het Sozialgericht Nürnberg heeft het Hof twee prejudiciële vragen gesteld over de toepassing van artikel 73 van verordening (EEG) nr. 1408/71 van de Raad [1] in verband met de Duitse regels betreffende de kinderbijslag en de Duitse fiscaalrechtelijke bepalingen op het gebied van de kinderaftrek en de gezamenlijke belasting van echtgenoten.

Feiten

2. Verzoeker in het hoofdgeding, J. Imbernon Martínez, die Spaans onderdaan is, verbleef tot september 1988 in Spanje. Op 18 september 1988 kwam hij naar de Bondsrepubliek Duitsland, waar hij op 21 september 1988 werk vond bij de Duitse vennootschap Schafft Fleischwerke GmbH in Ansbach.

Zijn Spaanse echtgenote en zijn twee in 1974 en 1978 geboren kinderen bleven in Spanje wonen, waar de echtgenote, voor zover bekend, geen beroepsactiviteit uitoefende of andere inkomsten had.

Van 1 januari tot en met 30 augustus 1988 ontving Imbernon Martínez in Spanje een werkloosheidsuitkering ten belope van 33 030 PTA, hetgeen overeenkomt met een bedrag van 4 000,59 DM; over de resterende maanden van het jaar 1988 verwierf hij als werknemer in Duitsland inkomsten van 9 923 DM.

De Bundesanstalt für Arbeit, Kindergeldkasse, kende Imbernon Martínez vanaf september 1988 volledige kinderbijslag voor zijn beide kinderen toe. Ook de Duitse belastingdienst hield in het kader van de jaarlijkse vereffening van te veel betaalde loonbelasting voor het jaar 1988 rekening met een aftrek voor zijn beide kinderen. Deze aftrek werd verleend krachtens § 33a van het Einkommensteuergesetz (hierna: „EStG"), op grond waarvan in bijzondere gevallen in het kader van de vereffening van de gedurende een jaar te veel betaalde loonbelasting een aftrek kan worden verleend, onder andere voor kinderen van personen, die anders in het kader van

* Oorspronkelijke taal: Deens.

1 — PB 1971, L 149, blz. 2, in de versie van verordening (EEG) nr. 2001/83 van de Raad van 2 juni 1983 (PB 1983, L 230, blz. 6), gewijzigd bij verordening (EEG) nr. 3427/89 van de Raad van 30 oktober 1989 (PB 1989, L 331, blz. 1), en laatstelijk gewijzigd bij verordening (EEG) nr. 1249/92 van de Raad van 30 april 1992 (PB 1992, L 136, blz. 28).

hun belastbare inkomen geen recht hebben op kinderaftrek. De erkende aftrek werd in mindering gebracht op de algemene kinderaftrek, doordat hij „pro rata temporis" werd berekend en dus enkel de maanden van het jaar 1988 bestreek, waarin Imbernon Martínez in Duitsland had gewoond.

Op 26 maart 1990 diende Imbernon Martínez overeenkomstig § 11a, lid 1, van het Bundeskindergeldgesetz (hierna: „BKGG") voor zijn beide kinderen een aanvraag voor aanvullende kinderbijslag van 91 DM per maand in. Op 29 mei 1990 werd hem voor het betrokken tijdvak een toeslag van in totaal 11 DM per maand toegekend. De aanvraag om aanvullende kinderbijslag overeenkomstig § 11a, lid 1, BKGG werd daarentegen stilzwijgend afgewezen.

Bij brief van 6 juni 1990 diende Imbernon Martínez bezwaar in tegen deze beslissing en betoogde hij, dat hij op grond van de zogenoemde „woonplaatsfictie" van artikel 73 van verordening nr. 1408/71 moest worden behandeld, alsof zijn echtgenote en kinderen in Duitsland woonden. Dit zou tot gevolg hebben, dat hij op zijn belastbare inkomen een kinderaftrek in mindering mocht brengen en zou worden belast overeenkomstig de regels over de gezamenlijke belasting van echtgenoten („splitting"), waarmee hij tevens recht zou hebben op de algemene aanvullende kinderbijslag uit hoofde van § 11a, lid 1, BKGG.

Het bezwaar werd bij beschikking van 23 augustus 1990 afgewezen. Imbernon Martínez stelde daarop op 10 september 1990 beroep in bij het Sozialgericht Nürnberg.

De verwijzingsbeschikking

3. Bij beschikking van 26 april 1993 heeft het Sozialgericht Nürnberg de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Brengt de woonplaatsfictie van artikel 73 van verordening (EEG) nr. 1408/71 mee dat rechthebbenden op kinderbijslag, wier kinderen in een andere Lid-Staat van de Europese Gemeenschap wonen, in het kader van § 11a van het Bundeskindergeldgesetz (BKGG) en van de fiscale bepalingen waarnaar in § 11a wordt verwezen, moeten worden behandeld alsof hun kinderen binnen het toepassingsgebied van het BKGG woonden?

2) a) Brengt de woonplaatsfictie van artikel 73 van verordening (EEG) nr. 1408/71 mee dat rechthebbenden op kinderbijslag, wier echtgenoot in een andere Lid-Staat van de Europese Gemeenschap woont, in het

kader van § 11a van het BKGG en van de fiscale bepalingen waarnaar in § 11a wordt verwezen, moeten worden behandeld alsof hun echtgenoot binnen het toepassingsgebied van het BKGG woonde?

b) Indien vraag 2 a bevestigend wordt beantwoord, moet verzoeker dan worden behandeld alsof de inkomstenbelasting volgens het tarief was berekend overeenkomstig § 32a, lid 5, Einkommensteuergesetz (EStG)?"

De toepasselijke Duitse wetgeving

4. Volgens § 1, lid 1, eerste volzin, EStG zijn enkel degenen die in Duitsland hun woon- of gewone verblijfplaats hebben, onbeperkt belastingplichtig voor de inkomstenbelasting.

Ingevolge § 2, lid 7, EStG is de inkomstenbelasting normaliter een jaarlijkse belasting. Bestaat de belastingplicht echter niet gedurende een volledig kalenderjaar, dan geldt in plaats van het kalenderjaar het tijdvak waarin de betrokkene in Duitsland belastingplichtig is.

Op grond van § 26, lid 1, EStG kunnen echtgenoten die beiden in Duitsland onbeperkt belastingplichtig zijn, kiezen tussen een gescheiden of gezamenlijke aanslag (de zogenoemde „splitting"). Indien de echtgenoten voor een gezamenlijke aanslag kiezen, volgt uit § 26b, dat hun inkomsten bij elkaar worden opgeteld en hun gezamenlijk inkomen wordt belast, alsof ieder van hen de helft had verdiend. Heeft de ene echtgenoot een hoog inkomen en de andere echtgenoot een laag of helemaal geen inkomen, dan wordt door splitting het belastbare inkomen van de eerste echtgenoot genivelleerd, zodat de progressie in de tarieven van de inkomstenbelasting geringer wordt.

5. Ter zake van de kinderaftrek bepaalde § 32, lid 2, EStG ten tijde van de feiten, dat kosten voor een kind alleen in aanmerking konden worden genomen, indien dit kind in Duitsland onbeperkt belastingplichtig was.

§ 32, lid 6, bepaalde voorts:

„Op het inkomen van de belastingplichtige wordt een kinderaftrek van 2 052 DM in mindering gebracht voor elk kind dat in aanmerking moet worden genomen. Bij echtgenoten die overeenkomstig de §§ 26 en 26b gezamenlijk voor de inkomstenbelasting worden aangeslagen, wordt een kinderaftrek van 4 104 DM in mindering gebracht, indien er tussen dat kind en beide echtgenoten familierechtelijke betrekkingen bestaan (...)"

6. § 11a, lid 1, BKGG luidt als volgt:

„De kinderbijslag voor kinderen voor wie de rechthebbende krachtens § 32, lid 6, Einkommensteuergesetz recht heeft op kinderaftrek, wordt verhoogd met de overeenkomstig lid 6 berekende aanvulling, indien het belastbare inkomen (...) van de rechthebbende lager is dan de belastingvrije voet (...) Het belastbare inkomen wordt in aanmerking genomen, voor zover en op de wijze waarop het als grondslag voor de belasting diende; voor zover nodig wordt het belastbare inkomen als negatief bedrag vastgesteld. Is de inkomstenbelasting volgens het tarief overeenkomstig § 32a, leden 5 of 6, Einkommensteuergesetz berekend, dan wordt het bedrag van de belastingvrije voet verdubbeld."

De toepasselijke gemeenschapsrechtelijke bepalingen

7. Partijen hebben betoogd, dat artikel 48 EEG-Verdrag relevant is voor de beslissing van het onderhavige geding. Artikel 48 EEG-Verdrag bepaalt het volgende:

„1. Het vrije verkeer van werknemers wordt binnen de Gemeenschap uiterlijk aan het einde van de overgangsperiode tot stand gebracht. [2]

2. Dit houdt de afschaffing in van elke discriminatie op grond van de nationaliteit tussen de werknemers der Lid-Staten, wat betreft de werkgelegenheid, de beloning en de overige arbeidsvoorwaarden.

3. Het houdt behoudens de uit hoofde van openbare orde, openbare veiligheid en volks-

2 — Volgens artikel 8 EEG-Verdrag, welk Verdrag op 25 maart 1957 werd ondertekend, wordt de gemeenschappelijke markt gedurende een overgangsperiode van twaalf jaar geleidelijk tot stand gebracht.

gezondheid gerechtvaardigde beperkingen het recht in om,

a) in te gaan op een feitelijk aanbod tot tewerkstelling,

b) zich te dien einde vrij te verplaatsen binnen het grondgebied der Lid-Staten,

c) in een der Lid-Staten te verblijven ten einde daar een beroep uit te oefenen overeenkomstig de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen welke voor de tewerkstelling van nationale werknemers gelden,

d) op het grondgebied van een Lid-Staat verblijf te houden, na er een betrekking te hebben vervuld, overeenkomstig de voorwaarden die zullen worden opgenomen in door de Commissie vast te stellen uitvoeringsverordeningen.

4. (...)"

8. Artikel 73 van verordening nr. 1408/71 bepaalt, dat „de werknemer of de zelfstandige op wie de wettelijke regeling van een Lid-Staat van toepassing is, voor zijn gezinsleden die op het grondgebied van een andere Lid-Staat wonen, recht [heeft] op de gezinsbijslagen waarin de wettelijke regeling van de eerste Staat voorziet, alsof die gezinsleden op het grondgebied van deze Staat woonden".

De bij het Hof ingediende opmerkingen

9. Imbernon Martínez heeft betoogd, dat uit de bewoordingen van artikel 73 van verordening nr. 1408/71, in samenhang met de in de artikelen 48 tot en met 51 van het Verdrag neergelegde beginselen, volgt dat het recht van een werknemer op gezinsbijslagen overeenkomstig de wettelijke bepalingen van een Lid-Staat, die op de werknemer van toepassing zijn, niet ervan mag afhangen, of zijn gezinsleden in deze staat wonen. De omstandigheid, dat de wettelijke regeling inzake gezinsbijslagen van een Lid-Staat verwijzen naar fiscaalrechtelijke bepalingen, volgens welke de gezinsleden van de werknemer in de Lid-Staat moeten wonen, wil de werknemer recht hebben op de gezinsbijslag, mag niet tot gevolg hebben, dat artikel 73 van verordening nr. 1408/71 betreffende de zogenoemde „woonplaatsfictie" geen toepassing vindt, aangezien anders elke Lid-Staat de regel van artikel 73 kan ontduiken, door in zijn sociale wetgeving te verwijzen naar andere wettelijke bepalingen.

Imbernon Martínez heeft voorts gesteld, dat hij op een aard en wijze is gediscrimineerd,

die overeenkomt met de situatie in de zaak Schumacker. [3]

10. De Spaanse regering heeft aangevoerd, dat de bestreden aanvullende kinderbijslag een gezinsbijslag in de zin van artikel 73 van verordening nr. 1408/71 is. De Bondsrepubliek Duitsland mag weliswaar zelf bepalingen over sociale-zekerheidsuitkeringen vaststellen, doch daarbij dient zij ervoor te zorgen, dat deze bepalingen inhoudelijk voldoen aan de door de Gemeenschap vastgestelde harmonisatieregels. Zo moet de Bondsrepubliek in het bijzonder het beginsel van non-discriminatie van werknemers en hun gezinsleden op grond van nationaliteit of woonplaats, neergelegd in de artikelen 7 en 48 EEG-Verdrag, juncto artikel 3 van verordening nr. 1408/71, eerbiedigen.

Voor de toekenning van aanvullende kinderbijslag mag daarom volgens deze regering niet, gelijk in § 11a, lid 1, BKGG is gebeurd, als voorwaarde worden gesteld, dat de kinderen in Duitsland wonen, aangezien hierdoor het recht van het gezin van een werknemer om in een andere Lid-Staat te wonen in twijfel zou worden getrokken en afbreuk zou worden gedaan aan het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap. Het bepaalde in artikel 73 van verordening nr. 1408/71 is daarom van toepassing op zowel § 11a, lid 1, BKGG als de fiscaalrechtelijke bepalingen waarnaar deze paragraaf verwijst.

11. De Commissie is van mening, dat eerst moet worden onderzocht, of de Duitse fiscaalrechtelijke bepalingen, aan de voorwaarden waarvan moet worden voldaan voor de verwerving van een recht op aanvullende kinderbijslag, verenigbaar zijn met artikel 48 van het Verdrag en artikel 7 van verordening (EEG) nr. 1612/68 van de Raad van 15 oktober 1968 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap. [4] Directe belastingen vallen niet buiten het discriminatieverbod van het Verdrag en wanneer de Duitse fiscaalrechtelijke bepalingen bepaalde voordelen afhankelijk maken van de woonplaats van de gezinsleden van de werknemer, benadelen deze bepalingen en daarmee ook de bepaling inzake de aanvullende kinderbijslag, die naar eerstgenoemde bepalingen verwijst, vooral de belastingplichtige werknemers die onderdaan van een andere Lid-Staat zijn. Dit vormt een verkapte discriminatie, die in strijd is met artikel 48 van het Verdrag en met artikel 7 van verordening nr. 1612/68.

Voor het geval het Hof het hiermee niet eens mocht zijn, heeft de Commissie betoogd, dat de aanvullende kinderbijslag van § 11a, lid 1, BKGG een gezinsbijslag is en daarom onder artikel 73 van verordening nr. 1408/71 valt.

3 — Arrest van 14 februari 1995 in zaak C-279/93 (Schumacker, Jurispr. 1995, blz. I-225).

4 — PB 1968, L 257, blz. 2.

12. De Duitse regering heeft ter terechtzitting meegedeeld, dat § 32, lid 2, EStG thans bij het Gesetz zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts van 21 december 1993 is ingetrokken en dat bij datzelfde Gesetz § 32, lid 6, in het Einkommensteuergesetz is ingevoegd, die als volgt luidt:

„Voor een kind dat aan het begin van het kalenderjaar niet onbeperkt belastingplichtig voor de inkomstenbelasting was en dat in de loop van het kalenderjaar evenmin is geworden, kan enkel een kinderaftrek in mindering worden gebracht, voor zover dat volgens de omstandigheden van de woonstaat van het kind noodzakelijk en billijk is."

Bij kinderen die in een Lid-Staat wonen, zal het in de toekomst bijna altijd noodzakelijk en billijk worden geacht, op het belastbare inkomen een bedrag voor onkosten voor het onderhoud van kinderen in mindering te brengen. Bij de belastingheffing van werknemers uit Lid-Staten zal in de praktijk daarom geen onderscheid worden gemaakt naar gelang de kinderen van deze werknemers in Duitsland dan wel in een andere Lid-Staat wonen.

Wat de onderhavige zaak betreft, heeft de Duitse regering aangevoerd, dat de Bondsminister van Financiën bij brief van 10 augustus 1992 heeft bepaald, dat vanaf het kalenderjaar 1992 bij onkosten voor het onderhoud van eigen kinderen de buitengewone lasten niet meer krachtens § 33a EStG zullen worden verlaagd, en dat dit ook niet voor vroegere kalenderjaren zal gebeuren, voor zover de belastingaanslag betreffende deze vroegere jaren nog niet definitief is. De Duitse autoriteiten zouden Imbernon Martínez daarom langs administratieve weg de gevraagde aanvullende kinderbijslag hebben toegekend.

Tot slot heeft de Duitse regering gesteld, dat werknemers uit andere Lid-Staten als gevolg van het arrest van het Hof in de zaak Schumacker in de toekomst zo worden behandeld, alsof hun echtgenote in Duitsland woont.

Overigens is de Duitse regering van mening, dat laatstgenoemd arrest in de onderhavige zaak mutatis mutandis toepassing moet vinden.

De ontvankelijkheid

13. Ondanks het feit, dat de Duitse autoriteiten Imbernon Martínez alsnog de gevraagde aanvullende kinderbijslag hebben toegekend, heeft het Sozialgericht Nürnberg zijn verzoek om beantwoording van de gestelde vragen gehandhaafd en verklaard,

dat Imbernon Martínez belang houdt bij een verklaring van recht (een zogenoemd Fortsetzungsfeststellungsinteresse), aangezien hij in de toekomst — bij voorbeeld door werkloosheid — opnieuw in een situatie zou kunnen komen te verkeren, waarin zijn inkomen zo laag is, dat hij onder § 11a, lid 1, BKGG valt.

14. Volgens vaste rechtspraak van het Hof:

„is het uitsluitend een zaak van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing, om, gelet op de bijzonderheden van het concrete geval, de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis alsmede de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt, te beoordelen". [5]

Volgens de rechtspraak van het Hof verliest een prejudiciële verwijzing niet ieder verband met de feiten uit het hoofdgeding, enkel omdat het geding dat aanleiding gaf tot de prejudiciële vraag, niet — of niet meer — op basis van de aan het Hof voorgelegde gegevens lijkt te bestaan. [6] De omstandigheid, dat de Duitse autoriteiten de gevraagde bijslag hebben betaald, kan daarom geen belang hebben voor de vraag, of het Hof in deze zaak een uitspraak moet doen.

Evenmin is van veel belang, dat de Duitse regering in de toekomst in vergelijkbare gevallen ervoor zal zorgen, dat de Duitse fiscaalrechtelijke bepalingen zodanig worden uitgelegd, dat werknemers uit andere Lid-Staten worden behandeld, alsof hun echtgenoot en kinderen in Duitsland wonen, zodat dergelijke geschillen zich niet meer zouden voordoen. Artikel 177 EEG-Verdrag, dat een samenwerking en een duidelijke taakverdeling tussen de nationale rechterlijke instanties en het Hof inhoudt, verleent het Hof immers niet de bevoegdheid de beweegredenen van de verwijzende rechter en de relevantie van de gestelde vragen te toetsen. [7]

Ten slotte volgt noch uit het schrijven van de verwijzende rechter, waarin hij zijn verzoek om een prejudiciële beslissing over de gestelde vragen handhaaft, noch uit de bij het Hof ingediende opmerkingen, dat het geding dat aan de prejudiciële verwijzing ten gronde ligt, niet meer aanhangig is. De prejudiciële vragen kunnen daarom evenmin worden afgewezen met als argument, dat met de prejudiciële beslissing geen rekening zal worden gehouden. [8]

15. Om bovengenoemde redenen ben ik van mening, dat het Hof in deze zaak uitspraak moet doen.

5 — Zie laatstelijk arrest van 2 juni 1994 (zaak C-30/93 AC-ATEL Electronics Vertriebs, Jurispr. 1994, blz. I-2305, r. o. 18).

6 — Zie bij voorbeeld arresten van 13 maart 1979 (zaak 86/78, Peureux, Jurispr. 1979, blz. 897, r. o. 6) en 26 februari 1992 (zaak C-3/90, Bernini, Jurispr. 1992, blz. I-1071, r. o. 10).

7 — Arrest van 23 april 1991 (zaak 297/89, Ryborg, Jurispr. 1991, blz. I-1943, r. o. 9) en de overeenkomstige arresten van 20 mei 1976 (zaak 111/75, Mazzalai, Jurispr. 1976, blz. 657, r. o. 9) en 16 juli 1992 (zaak C-83/91, Meilicke, Jurispr. 1992, blz. I-4871, r. o. 24).

8 — Arresten van 4 oktober 1991 (zaak C-159/90, Society for the Protection of Unborn Children Ireland, Jurispr. 1991, blz. I-4685, r. o. 12), 21 april 1988 (zaak 338/85, Pardini, Jurispr. 1988, blz. 2041, r. o. 11) en 16 juli 1992 (zaak C-343/90, Lourenço Dias, Jurispr. 1992, blz. I-4673, r. o. 18).

Ten gronde

16. Het geding voor de verwijzende rechter betreft de vraag van het recht op aanvullende kinderbijslag krachtens de wettelijke regeling zoals die destijds gold, dat wil zeggen de bepalingen vóór de door de Duitse regering genoemde wijzigingen van het belastingrecht. Ik zal daarom alleen mijn standpunt bepalen ten aanzien van de rechtssituatie op dat tijdstip.

17. De verwijzende rechter heeft enkel vragen over de Duitse bepalingen inzake de kinderbijslag en de Duitse fiscaalrechtelijke bepalingen inzake de kinderaftrek alsmede over de gezamenlijke belasting van echtgenoten gesteld in verband met artikel 73 van verordening nr. 1408/71.

Ik ben het echter met de Commissie eens, dat eerst moet worden nagegaan, of artikel 48 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap zich verzet tegen nationale bepalingen als de Duitse. Deze bepalingen maken, door een verwijzing naar een reeks nationale fiscaalrechtelijke bepalingen, het recht op gezinsbijslag van een werknemer die onderdaan van een Lid-Staat is en in het kader van de uitoefening van zijn werk in een andere Lid-Staat is gaan wonen, afhankelijk van de voorwaarde, dat zijn echtgenote en kinderen hun woon- of gewone verblijfplaats in dezelfde Lid-Staat als de werknemer hebben.

Indien bepalingen, die een dergelijke behandeling van werknemers uit andere Lid-Staten inhouden, niet in overeenstemming kunnen worden geacht met artikel 48 van het Verdrag, behoeft de concrete vraag over de woonplaatsfictie van artikel 73 van verordening nr. 1408/71 geen beantwoording.

18. Ook al mag het Hof in het kader van artikel 177 van het Verdrag geen uitspraak doen over de verenigbaarheid van een nationale bepaling met het gemeenschapsrecht, uit vaste rechtspraak blijkt, dat het de nationale rechter wel alle elementen kan verschaffen die dienstig zijn voor de uitlegging van het gemeenschapsrecht, teneinde hem in staat te stellen die verenigbaarheid in de bij hem aanhangige zaak te beoordelen. [9]

19. In de reeds genoemde zaak Schumacker heeft het Hof zijn standpunt bepaald ten aanzien van een reeks prejudiciële vragen, die ertoe strekten te vernemen, of nationale wettelijke bepalingen, volgens welke belasting-

9 — Zie bij voorbeeld arresten van 14 juli 1994 (zaak C-438/92, Rustica Semences, Jurispr. 1994, blz. I-3519), 9 juli 1992 (zaak C-131/91, „K" Line Air Service Europe, Jurispr. 1992, blz. I-4513) en 7 maart 1989 (zaak 215/87, Schumacher, Jurispr. 1989, blz. 617).

plichtigen verschillend worden behandeld naargelang het feit, of zij in de betrokken Lid-Staat wonen, verenigbaar met artikel 48 EEG-Verdrag kunnen worden geacht.

De situatie in die zaak was als volgt: Schumacker, Belgisch onderdaan en in België woonachtig, was in de Bondsrepubliek Duitsland in loondienst werkzaam. Zijn echtgenote woonde eveneens in België, waar zij echter geen inkomsten genoot. In deze context verzocht Schumacker de Duitse autoriteiten om de op zijn loon in te houden loonbelasting te berekenen volgens de zogenoemde „splitting"-regeling. Dit verzoek werd evenwel afgewezen, op grond dat zijn echtgenote niet in Duitsland woonde. Het Hof heeft in zijn arrest eerst de vraag beantwoord, of het in artikel 48 neergelegde discriminatieverbod ook van toepassing is op nationale fiscaalrechtelijke bepalingen en het oordeelde, dat:

„artikel 48 van het Verdrag aldus moet worden uitgelegd, dat het beperkingen kan stellen aan het recht van een Lid-Staat om de voorwaarden en de modaliteiten van de belastingheffing ter zake van op zijn grondgebied door een onderdaan van een andere Lid-Staat verworven inkomsten vast te stellen, in zover dit artikel een Lid-Staat niet toestaat om een onderdaan van een andere Lid-Staat die gebruik heeft gemaakt van zijn recht op vrij verkeer en arbeid in loondienst verricht op het grondgebied van de eerste staat, bij de heffing van de directe belastingen ongunstiger te behandelen dan een eigen onderdaan in dezelfde omstandigheden" (r. o. 24).

Het Hof heeft vervolgens de vraag onderzocht, of er sprake was van discriminatie en vastgesteld, dat

„de regels inzake gelijke behandeling volgens vaste rechtspraak niet alleen de zichtbare discriminaties op grond van nationaliteit verbieden, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie die door toepassing van andere onderscheidingscriteria in feite tot hetzelfde resultaat leiden" (r. o. 26),

en dat:

„volgens vaste rechtspraak er (...) sprake is van discriminatie, wanneer verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties of wanneer dezelfde regel wordt toegepast op verschillende situaties" (r. o. 30).

Op de vraag, of in de gegeven situatie sprake was van discriminatie antwoordde het Hof:

„In het geval van een niet-ingezetene die het grootste deel van zijn inkomen en nagenoeg zijn gehele gezinsinkomen verwerft in een andere Lid-Staat dan de woonstaat, is de dis-

criminatie gelegen in het feit dat met de persoonlijke en de gezinssituatie van deze niet-ingezetene noch in de woonstaat noch in de staat waarin hij werkzaam is, rekening wordt gehouden" (r. o. 38).

Het Hof was van oordeel, dat deze discriminatie geen rechtvaardiging vond in de noodzaak, de samenhang van het toepasselijke belastingstelsel te verzekeren:

„In een geval als in het hoofdgeding aan de orde is, kan de woonstaat de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige niet in aanmerking nemen, omdat de verschuldigde belasting daartoe te gering is. In een dergelijk geval verlangt het gemeenschapsrechtelijke beginsel van gelijke behandeling, dat de persoonlijke en gezinssituatie van de niet-ingezeten buitenlander in de staat waar hij werkzaam is, op dezelfde wijze in aanmerking wordt genomen als voor ingezeten onderdanen en dat hem dezelfde belastingvoordelen worden toegekend" (r. o. 41).

De discriminatie kon naar het oordeel van het Hof evenmin worden gerechtvaardigd door administratieve moeilijkheden die de staat waar de arbeid wordt verricht, verhinderen inzicht te verkrijgen in de inkomsten die op zijn grondgebied werkzame niet-ingezetenen genieten in hun woonstaat:

„Richtlijn 77/799/EEG van de Raad (...) betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de Lid-Staten op het gebied van de directe belastingen (...) biedt namelijk vergelijkbare mogelijkheden om de noodzakelijke gegevens te verkrijgen, als er tussen de belastingdiensten op nationaal vlak bestaan" (r. o. 45).

Op grond hiervan heeft het Hof geoordeeld:

„Artikel 48 van het Verdrag moet aldus worden uitgelegd, dat het zich verzet tegen de toepassing van de regeling van een Lid-Staat waardoor een werknemer die onderdaan van een andere Lid-Staat is, waarin hij ook woont, en die in eerstgenoemde staat arbeid in loondienst verricht, zwaarder wordt belast dan een werknemer die in de eerste staat woont en aldaar dezelfde werkzaamheid verricht, wanneer (...) de onderdaan van de tweede staat zijn inkomen geheel of vrijwel uitsluitend verwerft door de in de eerste staat verrichte arbeid en in de tweede staat onvoldoende inkomsten geniet om aldaar aan een belastingheffing te worden onderworpen, waarbij rekening kan worden gehouden met zijn persoonlijke en gezinssituatie."

20. Het lijkt nuttig, de concrete feiten in de zaak Schumacker te vergelijken met die in deze zaak. Schumacker woonde in België en werkte van 15 mei 1988 tot en met 31 december 1989 als werknemer in Duitsland. Op grond van de Duits-Belgische overeenkomst tot vermijding van dubbele belasting kwam de bevoegdheid belasting te heffen toe aan Duitsland, als land waar de arbeid werd verricht. Schumacker had na 15 mei 1988 geen inkomsten meer in België. Het arrest zegt niets over inkomsten vóór 15 mei 1988.

Imbernon Martínez woonde van 1 januari tot en met 30 augustus 1988 in Spanje en verwierf in dit land bijna een derde van zijn inkomsten in 1988. Vanaf 1 september 1988 werkte hij voor de rest van het jaar als werknemer in Duitsland, waar hij meer dan twee derde van zijn totale inkomen in het jaar 1988 verwierf. Gedurende die tijd was hij in Duitsland onbeperkt belastingplichtig en vanaf 1 september 1988 had hij geen inkomsten meer in Spanje.

De fiscaalrechtelijke situatie was voor Schumacker en Imbernon Martínez dezelfde, aangezien beiden gedurende de betrokken tijdvakken hun totale inkomen met hun werk in Duitsland verwierven en zij geen van beiden gedurende die tijd in een andere staat voldoende inkomsten verwierven om daar aan de belastingheffing te worden onderworpen, waarbij rekening werd gehouden met hun gezinssituatie.

Het enige verschil tussen beide zaken is daarom, dat Imbernon Martínez in het relevante tijdvak in Duitsland woonde en daarom een nog sterkere band met dit land had dan Schumacker.

Gezien deze omstandigheden mag mijns inziens worden geconcludeerd dat ook in dit geval ingevolge de Duitse fiscaalrechtelijke bepalingen inzake de kinderaftrek en de gezamenlijke aanslag voor echtgenoten verschillende regels werden toegepast op vergelijkbare situaties, aangezien, wat Imbernon-Martínez betreft, bij de toekenning van kinderbijslag noch in de werkstaat noch in de staat waarvan hij onderdaan is, rekening werd gehouden met zijn persoonlijke situatie, terwijl dit bij Duitse onderdanen die in Duitsland een vergelijkbare arbeid in loondienst uitoefenden en samen met hun gezinsleden in Duitsland woonden, wel het geval was.

21. Gelijk het Hof in de zaak Schumacker heeft vastgesteld, kan een dergelijke verschillende behandeling niet worden gerechtvaardigd door de noodzaak, de samenhang van het toepasselijke belastingstelsel te verzekeren, en evenmin door administratieve moeilijkheden die de Duitse belastingdienst eventueel kan ondervinden bij de berekening van het belastbare inkomen van de werknemer.

22. Ik geef het Hof daarom in overweging, de verwijzende rechter te antwoorden, dat artikel 48 EEG-Verdrag aldus moet worden uitgelegd, dat het zich verzet tegen nationale

wettelijke bepalingen, op grond waarvan werknemers die onderdaan van een Lid-Staat zijn, doch in een andere Lid-Staat, waar zij ook wonen, werkzaamheden in loondienst uitoefenen, enkel recht hebben op gezinsbijslag indien zij voldoen aan bepaalde fiscaalrechtelijke voorwaarden, en deze voorwaarden alleen kunnen worden vervuld, wanneer de echtgenoot en de kinderen van de werknemer hun woon- of gewone verblijfplaats in dezelfde Lid-Staat hebben als de werknemer.

23. Mitsdien behoeft niet te worden onderzocht, of artikel 73 van verordening nr. 1408/71 van toepassing is op de in § 11a, lid 1, BKGG neergelegde regel.

Conclusie

24. Ik geef het Hof daarom in overweging, de prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt:

„Artikel 48 EEG-Verdrag moet aldus worden uitgelegd, dat het zich verzet tegen nationale wettelijke bepalingen, op grond waarvan werknemers die onderdaan van een Lid-Staat zijn, doch in een andere Lid-Staat, waar zij ook wonen, werkzaamheden in loondienst uitoefenen, enkel recht hebben op gezinsbijslag indien zij voldoen aan bepaalde fiscaalrechtelijke voorwaarden, en deze voorwaarden alleen kunnen worden vervuld, wanneer de echtgenoot en de kinderen van de werknemer hun woon- of gewone verblijfplaats in dezelfde Lid-Staat hebben als de werknemer."