CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL P. LÉGER

van 20 juni 2002 [1]

1. Daar de directe belastingheffing tot de bevoegdheid van de lidstaten behoort, loopt een gemeenschapsonderdaan die salaris ontvangt in de staat waar hij woont én in een andere lidstaat van de Gemeenschap, het risico dat zijn loon zowel wordt belast in die laatste staat, de werkstaat, als in zijn woonstaat.

I — Het gemeenschapsrecht

2. De afschaffing van dubbele belasting is weliswaar een van de doelstellingen van het Verdrag [2], maar het gemeenschapsrecht geeft niet aan wat de beste methode is om deze te bereiken. Het is aan de lidstaten om onderling de nodige bepalingen vast te stellen ter verwezenlijking van deze doelstelling.

3. In de onderhavige zaak wordt het Hof gevraagd of bepalingen op grond waarvan een werknemer vanwege het feit dat hij in een en hetzelfde jaar loon heeft ontvangen in zijn woonstaat en in een andere lidstaat, bij de berekening van zijn inkomstenbelasting in de woonstaat een deel van zijn aftrekposten verliest, verenigbaar zijn met artikel 48 EG-Verdrag [3] en artikel 7 van verordening (EEG) nr. 1612/68 van de Raad. [4]

4. In artikel 48, leden 1 en 2, van het Verdrag is bepaald dat de totstandbrenging van het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap de afschaffing inhoudt van elke discriminatie op grond van de nationaliteit tussen de werknemers der lidstaten wat betreft de werkgelegenheid, de beloning en de overige arbeidsvoorwaarden.

5. Artikel 7 van verordening nr. 1612/68 bepaalt met name:

„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

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — Artikel 220 EG-Verdrag (thans artikel 293 EG).

3 — Thans, na wijziging, artikel 39 EG.

4 — Verordening van 15 oktober 1968 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap (PB L 257, blz. 2).

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.

[...]"

II — Het nationale recht

6. Het nationale recht wordt in de eerste plaats gevormd door de bilaterale overeenkomsten die door het Koninkrijk der Nederlanden zijn gesloten met respectievelijk de Bondsrepubliek Duitsland [5], de Franse Republiek [6] en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland. [7] In de tweede plaats omvat het de bepalingen van de Nederlandse wetgeving ter voorkoming van dubbele belasting [8], waarnaar in de door Nederland met het Verenigd Koninkrijk gesloten overeenkomst wordt verwezen.

7. Volgens de toepasselijke bilaterale overeenkomsten worden de inkomsten die door een ingezetene van Nederland worden verworven in een van de lidstaten die het verdrag hebben ondertekend, in die laatste staat belast indien de dienstbetrekking aldaar wordt uitgeoefend.

8. In Nederland zijn deze inkomsten vrijgesteld, maar zij worden bij de berekening van de belasting die door de ingezetenen over het in deze staat verdiende inkomen verschuldigd is, meegeteld ten behoeve van de progressieve belastingheffing. [9]

5 — Overeenkomst tussen het Koninkrijk der 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, gedaan te 's-Gravenhage op 16 juni 1959 (Trb. 1959, 85), zoals nadien gewijzigd (Trb. 1960, 107; 1980, 61 en 200; 1991, 95; 1992, 14, en 1994, 81).

6 — Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Franse Republiek tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, gedaan te 's-Gravenhage op 16 maart 1973 (Trb. 1973, 83), zoals nadien gewijzigd (Trb. 1974, 41).

7 — Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar vermogenswinsten, gedaan te 's-Gravenhage op 17 november 1980 (Trb. 1980, 205), zoals nadien gewijzigd (Trb. 1981, 54 en 108; 1983, 128; 1989, 128, en 1991, 12-14).

8 — Het betreft het besluit van 21 december 1989 houdende regels ter voorkoming van dubbele belasting (Stb. 1989, 594, in werking getreden op 1 januari 1990), zoals gewijzigd bij besluit van 23 december 1994 (Stb. 1994, 694, in werking getreden op 1 januari 1995) (hierna: „besluit van 1989"), en de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zoals laatstelijk gewijzigd bij wet van 24 december 1993 (Stb. 1993, 760) (hierna: „wet van 1964").

9 — Deze methode, de „vrijstelling met progressievoorbehoud", is een variant van de vrijstellingsmethode, die weer een van de twee klassieke manieren is om dubbele belastingheffing in de woonstaat te voorkomen; het beginsel is neergelegd in de door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) ontwikkelde modelovereenkomst, artikelen 23 A en 23 B. Deze artikelen, in het bijzonder artikel 23 A betreffende de vrijstellingsmethode, geven echter niet aan hoe deze methoden moeten worden toegepast.

9. Daarmee wordt in Nederland de belasting aldus berekend:

$$\text{belasting op het globale inkomen} \times \frac{\text{buitenlands zuiver inkomen}}{\text{wereldwijd onzuiver inkomen}}.$$ [11]

— de belasting wordt om te beginnen berekend over het totale inkomen, met inbegrip van de vrijgestelde inkomsten uit buitenlandse bron, volgens het gewone progressieve tarief, onder aftrek van de wegens alimentatieverplichtingen betaalde bedragen en de belastingvrije som waarop de belastingplichtige gezien zijn situatie recht heeft;

De door de belanghebbende wegens alimentatieverplichtingen betaalde bedragen en de belastingvrije som, die in aanmerking worden genomen bij de berekening van de belasting op het globale inkomen, worden niet afgetrokken van het wereldwijd onzuiver inkomen in de noemer van de evenredigheidsbreuk.

— dit theoretische bedrag wordt verminderd met de vrijstelling wegens in de werkstaten verworven en belaste inkomsten;

— deze vrijstelling wordt berekend als volgt [10]:

10. De wijze van berekening van deze vrijstelling heeft tot doel de aftrekposten in verband met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige te verdelen over zijn gehele inkomen. [12] Deze aftrekposten worden dus op de in Neder-

10 — De berekening van de vrijstelling is neergelegd in artikel 3 van het besluit van 1989, waarnaar de overeenkomst met het Verenigd Koninkrijk verwijst: „De [krachtens de overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting te verlenen] vrijstelling wordt toegepast door een vermindering te verlenen op en ten hoogste tot het bedrag van de inkomstenbelasting dat volgens de [wet van 1964] verschuldigd zou zijn zonder toepassing van [een dergelijke overeenkomst]. Deze vermindering is gelijk aan het bedrag dat tot de belasting welke volgens de [wet van 1964] verschuldigd zou zijn, in dezelfde verhouding staat als het buitenlandse onzuivere inkomen staat tot het onzuivere inkomen met inachtneming van de in Hoofdstuk II, afdelingen 5 A, 5 B, 5 C en 7 van die wet voorziene verminderingen en vermeerderingen en verminderd met de op de voet van Hoofdstuk IV van die wet te verrekenen verliezen voorzover deze bestaan uit negatief onzuiver inkomen." De overeenkomsten die het Koninkrijk der Nederlanden heeft gesloten met de Franse Republiek en de Bondsrepubliek Duitsland bevatten een berekeningswijze die identiek is aan die van het besluit van 1989.

11 — Deze breuk wordt de evenredigheidsbreuk genoemd.

12 — De nota van toelichting bij het koninklijk besluit van 7 november 1991 tot wijziging van het besluit van 1989 luidt: „Deze formule is gekozen om rekening te houden met bepaalde aftrekposten die naar het oordeel van de Nederlandse wetgever wel de draagkracht beïnvloeden, maar die niet zijn toe te rekenen aan bepaalde bronnen van inkomen in Nederland gelegen of juist daarbuiten. Omdat deze posten niet met bepaalde bronnen samenhangen kan men stellen dat deze uitgaven bestreden moeten worden uit het gehele inkomen. Door in de evenredigheidsbreuk het onzuivere inkomen als noemer te nemen en het totale belastingbedrag verschuldigd zonder toepassing van dit besluit met die breuk te vermenigvuldigen, wordt bereikt dat dergelijke uitgaven naar evenredigheid drukken op het buitenlandse en het in Nederland belastbare deel van het inkomen (de zogenaamde omslag)."

land verschuldigde belastingen slechts naar evenredigheid van de door de belanghebbende in deze staat verworven inkomsten in mindering gebracht.

III — De feiten en het procesverloop in het hoofdgeding

11. De Groot, die Nederlands onderdaan is, woonde in 1994 in Nederland. In het eerste kwartaal van 1994 verwierf hij inkomsten als werknemer in Duitsland, Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk, omgerekend respectievelijk 74 395, 84 812 en 35 009 NLG. Daarnaast verdiende hij in Nederland 89 665 NLG.

12. Met ingang van 1 april 1994 was belanghebbende werkloos. Hij ontving uitkeringen ter hoogte van 34 743 NLG.

13. In hetzelfde jaar betaalde hij 43 230 NLG aan alimentatie en op 26 december 1994 een afkoopsom van 135 000 NLG voor deze alimentatieverplichting.

14. Over de door hem in Duitsland, Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk verworven inkomsten betaalde De Groot in die staten belastingen van omgerekend respectievelijk 16 768, 12 398 en 11 335 NLG. Bij de berekening van deze belastingen werden de wegens zijn alimentatieverplichtingen betaalde bedragen niet in aanmerking genomen.

15. De over de in Nederland verworven inkomsten verschuldigde belasting werd door de Nederlandse belastinginspectie berekend volgens de in punt 9 van deze conclusie uiteengezette methode. De door de belanghebbende betaalde alimentatiebedragen en de belastingvrije som, die voor de berekening van de belasting over zijn globale inkomen in aanmerking waren genomen, werden niet in mindering gebracht op het wereldwijd onzuiver inkomen in de noemer van de evenredigheidsbreuk.

16. Zoals de verwijzende rechter vaststelt, betekent dit dat een met de evenredigheidsbreuk overeenkomend deel van het bedrag van de persoonsgebonden tegemoetkomingen waarop De Groot recht had, niet heeft geleid tot effectieve vermindering van de in Nederland verschuldigde belasting. Als gevolg hiervan is de belanghebbende in mindere mate fiscaal tegemoetgekomen wegens zijn persoonlijke verplichtingen en heeft hij minder profijt kunnen trekken van

de belastingvrije som, dan het geval zou zijn geweest indien hij in 1994 het totaal van zijn inkomsten uit arbeid in Nederland zou hebben genoten. [13]

17. De belanghebbende stelde beroep in cassatie in tegen het arrest van het Gerechtshof te Amsterdam waarbij de beschikking van de Nederlandse belastinginspectie om zijn belastingheffing te berekenen op de hiervóór beschreven wijze, was bevestigd.

IV — De prejudiciële vragen

18. De Hoge Raad der Nederlanden heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Verzetten artikel 48 EG-Verdrag [...] en artikel 7 van verordening nr. 1612/68 EEG [...] zich ertegen dat in het kader van een systeem ter voorkoming van dubbele belasting een inwoner van een lidstaat die in een bepaald jaar (ook) in een andere lidstaat inkomsten verwerft uit een aldaar uitgeoefende dienstbetrekking, voor welke inkomsten hij in die andere lidstaat wordt belast zonder dat daarbij rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokken werknemer, in zijn woonstaat een evenredig deel verliest van het voordeel van zijn belastingvrije som en persoonlijke fiscale tegemoetkomingen?

2) Indien vraag 1 bevestigend wordt beantwoord, vloeien dan uit het gemeenschapsrecht specifieke eisen voort met betrekking tot de wijze waarop in de woonstaat rekening moet worden gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokken werknemer?"

V — Beoordeling

De eerste vraag

19. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 48 van het Verdrag en artikel 7 van verordening nr. 1612/68 aldus moeten worden uitgelegd dat zij in de weg staan aan de toepassing van bepalingen in bilaterale overeenkomsten en een nationale wettelijke regeling, op grond waarvan een belastingplichtige voor de berekening van de belastingen over zijn inkomsten in zijn woonstaat een deel van het profijt van zijn belastingvrije som en van zijn persoonlijke fiscale tegemoetkomingen verliest doordat hij in het betrokken jaar ook in een andere

13 — Zie punt 3.6 van het verwijzingsarrest.

lidstaat inkomsten heeft verworven, waarvoor hij aldaar is belast zonder dat daarbij zijn persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking is genomen.

20. Blijkens de overwegingen van het verwijzingsarrest [14] wil de Hoge Raad vaststellen of het door De Groot als gevolg van de in geding zijnde wettelijke regeling ondervonden nadeel een door artikel 48 van het Verdrag verboden belemmering van het vrije verkeer van werknemers oplevert.

21. Ik herinner eraan dat de lidstaten, ofschoon de directe belastingen tot hun bevoegdheidssfeer behoren, die bevoegdheid moeten uitoefenen in overeenstemming met het gemeenschapsrecht. [15] De lidstaten mogen bij de uitoefening van de hen voorbehouden bevoegdheid dus niet in strijd handelen met de door het Verdrag gegarandeerde fundamentele vrijheden, zoals het vrije verkeer van werknemers. [16]

22. Het Hof heeft tevens verklaard dat deze vrijheden onvoorwaardelijk zijn, zodat een lidstaat de eerbiediging daarvan niet afhankelijk kan stellen van de inhoud van een overeenkomst met een andere lidstaat over de voorkoming van dubbele belastingheffing. [17]

23. Volgens vaste rechtspraak verbiedt artikel 48 van het Verdrag niet alleen directe discriminatie op grond van nationaliteit, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie, die, door toepassing van andere onderscheidingscriteria, in feite tot hetzelfde resultaat leiden. [18]

24. Het Hof heeft eveneens bij herhaling vastgesteld dat artikel 48 van het Verdrag een toepassing is van het fundamentele beginsel neergelegd in artikel 3, sub c, EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 3, sub c, EG), volgens hetwelk teneinde de in artikel 2 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 2 EG) genoemde doelstellingen te bereiken, de activiteit van de Gemeenschap de verwijdering tussen de lidstaten van hinderpalen voor het vrije verkeer van personen omvat. [19]

14 — Punt 3.9 (het arrest bevat tweemaal een punt 3.9; hier gaat het om het tweede punt, hierna te noemen „punt 3.9 bis").

15 — Arresten van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punt 21), en 14 december 2000, AMID (C-141/99, Jurispr. blz. I-11619, punt 19, en de aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie voor een recente toepassing arrest van 15 januari 2002, Gottardo (C-55/00, Jurispr. blz. I-413, punt 32).

16 — Zie met name arrest van 8 mei 1990, Biehl (C-175/88, Jurispr. blz. I-1779, punt 12), en arrest Schumacker, reeds aangehaald (punt 23).

17 — Arrest van 28 januari 1986, Commissie/Frankrijk (270/83, Jurispr. blz. 273, punt 26).

18 — Arresten van 12 februari 1974, Sotgiu (152/73, Jurispr. blz. 153, punt 11), en 16 mei 2000, Zurstrassen (C-87/99, Jurispr. blz. I-3337, punt 18). Op belastinggebied heeft het Hof reeds herhaaldelijk verklaard dat een regeling waarbij voor een fiscaal voordeel een voorwaarde van ingezetenschap wordt gesteld, een indirecte discriminatie is wanneer onderdanen van het land gemakkelijker aan deze voorwaarde kunnen voldoen dan migrerende werknemers die onderdaan zijn van een andere lidstaat [zie arresten aangehaald in de conclusie van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer in de zaak Terhoeve (arrest van 26 januari 1999, C-18/95, Jurispr. blz. I-345), in voetnoot 13].

19 — Arresten van 7 juli 1976, Watson en Belmann (118/75, Jurispr. blz. 1185, punt 16), en 7 juli 1992, Singh (C-370/90, Jurispr. blz. I-4265, punt 15).

25. Het Hof heeft geoordeeld dat alle verdragsbepalingen inzake het vrij 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 lidstaat een economische activiteit willen verrichten. [20]

26. Het heeft daaruit geconcludeerd dat de onderdanen van de lidstaten in het bijzonder beschikken over het rechtstreeks aan het Verdrag ontleende recht om hun land van herkomst te verlaten teneinde zich naar het grondgebied van een andere lidstaat te begeven en aldaar te verblijven om er een economische activiteit te verrichten. [21]

27. Hieruit volgt dat bepalingen die een onderdaan van een lidstaat beletten of ervan weerhouden zijn land van herkomst te verlaten om zijn recht van vrij verkeer uit te oefenen, belemmeringen van die vrijheid opleveren, zelfs wanneer zij onafhankelijk van de nationaliteit van de betrokken werknemers van toepassing zijn. [22]

28. In casu staat vast dat De Groot op grond van de litigieuze wettelijke regeling in mindere mate fiscaal is tegemoetgekomen wegens zijn persoonlijke verplichtingen en minder profijt heeft kunnen trekken van de belastingvrije som, dan het geval zou zijn geweest indien hij in 1994 het totaal van zijn inkomsten uit arbeid in Nederland zou hebben genoten. [23]

29. Met de Commissie en de Duitse regering ben ik van mening dat artikel 48 van het Verdrag aan de toepassing van de in geding zijnde wettelijke regeling in de weg staat.

30. Dit oordeel berust op de volgende overwegingen: in de eerste plaats heeft deze regeling De Groot een werkelijk nadeel bezorgd, en kan zij dit ook aan een aantal belastingplichtigen bezorgen; in de tweede plaats is dit nadeel niet toe te rekenen aan dispariteiten tussen de belastingstelsels van de lidstaten maar is het het gevolg van een belemmering van het vrije verkeer van werknemers, en in de derde plaats kunnen de ter rechtvaardiging van deze belemmering aangevoerde redenen mijns inziens niet worden aanvaard.

31. Wat in de eerste plaats het werkelijk nadeel betreft dat door de regeling is veroorzaakt, stel ik vast dat de advocaat-generaal bij de Hoge Raad de reductie die De Groot wegens zijn persoonsgebonden aftrekposten heeft genoten, op 27 341 NLG schat en de reductie die hij zou hebben genoten indien de persoonsgebonden

20 — Arrest van 7 juli 1988, Stanton (143/87, Jurispr. blz. 3877, punt 13); arrest Singh, reeds aangehaald (punt 16), en arrest van 15 december 1995, Bosman (C-415/93, Jurispr. blz. I-4921, punt 94).

21 — Arrest van 5 februari 1991, Roux (C-363/89, Jurispr. blz. I-273, punt 9); arresten Singh, reeds aangehaald (punt 17), en Bosman, reeds aangehaald (punt 95).

22 — Arrest van 7 maart 1991, Masgio (C-10/90, Jurispr. blz. I-1119, punten 18 en 19), en arrest Bosman, reeds aangehaald (punt 96).

23 — Zie punt 16 van deze conclusie.

aftrekposten geheel aan het Nederlandse deel van het inkomen waren toegerekend, op 70 055 NLG.[24] Vaststaat dat het deel van de fiscale voordelen dat De Groot in zijn woonstaat niet heeft genoten, hem ook niet geheel of gedeeltelijk in de werkstaten is verleend, aangezien volgens de verwijzende rechter de persoonlijke en gezinssituatie van de belanghebbende in geen van deze staten in aanmerking is genomen.[25]

32. Aangezien de belastingvrije som en de persoonsgebonden aftrekposten in Nederland slechts naar evenredigheid van de in dat land verworven inkomsten in aanmerking worden genomen, is het voorts, zoals de Commissie beklemtoont[26], overduidelijk dat het nadeel dat door de aldaar wonende belastingplichtigen wordt geleden, groter zal zijn naarmate het in een andere lidstaat verworven deel van hun inkomsten groter is.[27] Zoals de advocaat-generaal bij de Hoge Raad opmerkt, zal de belastingplichtige die zijn inkomen grotendeels in het buitenland heeft verdiend en wiens inkomsten in Nederland hem net onder de Nederlandse belastingheffing doen vallen, „onzeglijk veel fiscaal leed" ondervinden, aangezien hij een zeer groot deel van de aftrekposten in verband met zijn persoonlijke en gezinssituatie kwijtraakt.[28]

33. In de tweede plaats ben ik van mening dat, anders dan de Nederlandse regering stelt, het nadeel voor De Groot niet is toe te schrijven aan dispariteiten tussen de belastingstelsels van de lidstaten, maar het gevolg is van een belemmering van het vrije verkeer van werknemers.

34. De Nederlandse regering betoogt dat zij overeenkomstig de door het Hof in het arrest Schumacker, reeds aangehaald, gestelde eisen de persoonlijke en gezinssituatie van De Groot in aanmerking heeft genomen. Het door hem geleden nadeel is het gevolg van de in casu gehanteerde methode ter voorkoming van dubbele belastingheffing en is te wijten aan het belastingstelsel van de werkstaten, die de persoonlijke en gezinssituatie van de belanghebbende niet in aanmerking hebben genomen. Volgens de Nederlandse regering is de onderhavige situatie vergelijkbaar met die in de zaak welke heeft geleid tot het arrest van 12 mei 1998, Gilly.[29] Verder geeft de in geding zijnde wettelijke regeling volgens haar hetzelfde resultaat als de andere methode ter voorkoming van dubbele belastingheffing, de „ordinary credit method"[30], die in dat arrest in het geding was, in die zin dat het mogelijk is dat een ingezetene die gebruik heeft gemaakt van zijn recht van vrij verkeer, een hogere belastingdruk ondervindt.

24 — Deze schattingen worden aangehaald in punt 41 van de opmerkingen van de Commissie.

25 — Zie punt 3.1 van het verwijzingsarrest.

26 — Punten 72-74 van haar opmerkingen.

27 — Mits dit deel niet de grens overschrijdt die werkstaten moeten aanhouden voor de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie van de niet in het land wonende belastingplichtige, zoals ik hierna zal bespreken.

28 — Zie punt 72 van de opmerkingen van de Commissie.

29 — C-336/96, Jurispr. blz. I-2793.

30 — De ordinary credit method is de andere methode ter voorkoming van dubbele belastingheffing in de woonstaat. Zij is geregeld in artikel 23 B van de modelovereenkomst van de OESO. Deze methode houdt voor de woonstaat in dat in het belastbaar inkomen alle door de belastingplichtige verworven inkomsten worden begrepen en dat hem belastingvermindering wordt verleend voor de belasting die hij in de werkstaat heeft betaald.

35. Ik deel de zienswijze van de Nederlandse regering niet.

36. Ik wijs erop dat de werkstaten in de omstandigheden van het onderhavige geval niet verplicht waren de persoonlijke en gezinssituatie van De Groot in aanmerking te nemen. In de eerste plaats was deze verplichting niet neergelegd in de toepasselijke bilaterale overeenkomsten of in hun nationale wettelijke regelingen. [31] In de tweede plaats volgt uit het arrest Schumacker, reeds aangehaald, dat een werkstaat die verplichting slechts heeft indien de belastingplichtige het grootste deel van zijn belastbaar inkomen verwerft door de in die staat verrichte arbeid en hij geen inkomsten van betekenis geniet in de woonstaat, met als gevolg dat de woonstaat hem niet de voordelen kan toekennen die voortvloeien uit de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie. [32] Zoals het Hof heeft beslist, bestaat er tussen de situatie van een dergelijke niet-ingezetene en die van een in een soortgelijke functie werkzame ingezetene geen objectief verschil dat grond kan opleveren voor een verschillende behandeling ten aanzien van het in aanmerking nemen bij de belastingheffing van de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige. [33]

37. Volgens het Hof is het juist de woonstaat die de belastingplichtige in beginsel alle aan zijn persoonlijke en gezinssituatie verbonden fiscale voordelen moet toekennen. Het Hof overwoog dat deze staat het best in staat is de persoonlijke draagkracht van de belastingplichtige te beoordelen, aangezien hij daar het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft. [34] Het wees erop dat deze oplossing in het internationale belastingrecht, in het bijzonder het door de OESO opgestelde modelverdrag inzake dubbele belasting, wordt aanvaard. [35]

38. Deze opvatting is herhaaldelijk bevestigd: in de arresten van 27 juni 1996, Asscher [36]; 14 september 1999, Gschwind [37], en Zurstrassen, reeds aangehaald. [38]

39. Ik ben in dit geval van mening dat de Nederlandse regering niet kan volhouden [39] dat de belastingdienst de persoonlijke en gezinssituatie van De Groot in aanmerking heeft genomen, zoals zij in de opvatting van

31 — De Nederlandse regering stelt (in punt 34 van haar opmerkingen) dat De Groot in het Verenigd Koninkrijk recht had op twee persoonlijke vrijstellingen, een van 3 444 GBP in 1993/1994, „personal allowance" geheten, en een van 1 720 GBP wegens alimentatie. Deze stelling, die door De Groot ter terechtzitting is betwist, doet niet af aan de vaststelling van de verwijzende rechter dat in de eerste plaats voor de berekening van de door de belanghebbende verschuldigde belasting in de drie werkstaten geen rekening is gehouden met de door hem betaalde alimentatie, en in de tweede plaats geen van deze staten aan niet-ingezeten belastingplichtigen de voordelen wegens persoonlijke en gezinssituatie verleent die voor ingezetenen zijn voorzien (zie punten 3.1 en 3.9 bis van het verwijzingsarrest). Hoe dan ook geldt deze bewering alleen voor het Verenigd Koninkrijk, zodat de prejudiciële vragen, zoals de Nederlandse regering zelf erkent, onverminderd relevant zijn voor de inkomsten die De Groot in Duitsland en Frankrijk heeft verworven.

32 — Punt 36.

33 — Ibidem, punt 37.

34 — Ibidem, punt 32.

35 — Idem.

36 — C-107/94, Jurispr. blz. I-3089 (punt 44).

37 — C-391/97, Jurispr. blz. I-5451 (punten 22 en 24).

38 — Punt 21.

39 — Zie punt 38 van haar opmerkingen.

het Hof in het arrest Schumacker had moeten doen. De door De Groot betaalde alimentatie en de belastingvrije som zijn wel in aanmerking genomen voor de berekening van het theoretische bedrag van de belasting over alle inkomsten van de belanghebbende, maar dit neemt niet weg dat De Groot als gevolg van de evenredigheidsbreuk van die aftrekposten slechts profijt heeft gehad naar evenredigheid van zijn in Nederland verworven inkomsten.

40. Daarmee heeft De Groot, door het feit dat hij gebruik heeft gemaakt van zijn recht van vrij verkeer, een deel van de in de Nederlandse wetgeving voorziene aftrekposten verspeeld waarop hij als ingezetene in Nederland recht had.

41. Het door De Groot geleden nadeel kan dus niet worden toegeschreven aan het belastingstelsel van de werkstaten, maar is een gevolg van de voorwaarden waaronder het Koninkrijk der Nederlanden de aan zijn persoonlijke en gezinssituatie verbonden aftrekposten op de belanghebbende heeft toegepast.

42. Ik concludeer daaruit dat de situatie van het onderhavige geval niet vergelijkbaar is met die welke tot het arrest Gilly heeft geleid.

43. In die zaak was van Gilly inkomstenbelasting geheven in Duitsland over de in die staat verworven inkomsten, en in Frankrijk, waar zij woonde, over al haar inkomsten. De tussen de Bondsrepubliek Duitsland en de Franse Republiek gesloten overeenkomst ter voorkoming van dubbele belastingheffing bepaalde dat de in Duitsland betaalde belasting haar recht gaf op een verrekening ter hoogte van de aan die inkomsten toegerekende Franse belasting. Doordat de belastingprogressie in Duitsland sterker was en haar persoonlijke en gezinssituatie in Duitsland niet en in Frankrijk wel in aanmerking was genomen, viel de verrekening voor Gilly lager uit dan het bedrag dat zij in Duitsland werkelijk had betaald. Gilly had dus een hogere totale belastingdruk gehad dan het geval zou zijn geweest indien zij hetzelfde inkomen geheel in Frankrijk zou hebben verworven. [40]

44. Zoals het Hof opmerkte [41], zijn de nadelige consequenties die het verrekeningsmechanisme voor Gilly had, in hoofdzaak toe te schrijven aan de dispariteiten tussen de in de twee betrokken lidstaten geldende tarieftabellen voor de belastingen, waarvan de vaststelling tot de eigen bevoegdheid van de lidstaten behoort, aangezien een gemeenschapsregeling ter zake ontbreekt. Met betrekking tot de invloed op het bedrag van de verrekening van de omstandigheid dat met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige

40 — Overeenkomstig de conclusie van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer oordeelde het Hof dat artikel 48 van het Verdrag zich niet verzet tegen de toepassing van een dergelijk verrekeningsmechanisme (punt 54). Het verklaarde dat een overeenkomst als de in die zaak toepasselijke, enkel ten doel had te vermijden dat dezelfde inkomsten in elk van de twee ondertekenende staten worden belast, en niet te garanderen dat de door de belastingplichtige in een van de staten verschuldigde belasting niet hoger is dan die welke hij in de andere staat zou moeten voldoen (punt 46).

41 — Punt 47.

rekening wordt gehouden in de woonstaat en niet in de werkstaat, merkte het Hof op dat deze dispariteit een gevolg is van het feit dat bij de directe belastingen de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen in het algemeen niet vergelijkbaar is, voorzover het door een niet-ingezetene in een staat verkregen inkomen meestal slechts een deel van zijn totale inkomen vormt, waarvan het zwaartepunt is geconcentreerd op de plaats waar hij woont.[42]

45. Hieruit volgt dat Gilly, anders dan De Groot, in haar woonstaat alle fiscale voordelen heeft ontvangen die in de wetgeving van die staat voor ingezetenen waren voorzien.

46. Voorts zou er, zoals advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer in zijn conclusie bij het arrest Gilly aangeeft[43], niet méér nodig zijn geweest dan dat de Duitse belastingdienst haar belastingtarief verlaagde of de Franse het hare verhoogde, om te zorgen dat het verrekeningsmechanisme voor Gilly gunstig zou uitwerken. Of een dergelijk systeem nadelig is, is dus dermate afhankelijk van het toeval, dat het er een werknemer niet van zal weerhouden, gebruik te maken van zijn recht van vrij verkeer tussen de twee betrokken staten.

47. Vastgesteld moet worden dat in de onderhavige zaak geen sprake is van toeval, aangezien de lidstaten waar De Groot heeft gewerkt, in overeenstemming met de toepasselijke bilaterale overeenkomsten, hun respectieve nationale wettelijke regelingen en de rechtspraak, zijn persoonlijke en gezinssituatie niet in aanmerking hebben genomen.

48. Ik concludeer daaruit tevens dat het argument van de Nederlandse regering dat de in geding zijnde wettelijke regeling, die De Groot uiteindelijk een hogere belastingdruk oplevert dan wanneer hij geen gebruik had gemaakt van zijn recht van vrij verkeer, in wezen hetzelfde resultaat oplevert als de ordinary credit method, niet relevant is.[44]

49. Beslissend in dit geval is het feit dat het nadeel voor De Groot wordt veroorzaakt doordat hem door zijn woonstaat een deel van de in de wetgeving van deze staat gegeven aftrekposten is ontnomen.

50. Indien de betrokken werkstaten de persoonlijke en gezinssituatie van De Groot in aanmerking hadden genomen, had hij wellicht ook een hogere belastingdruk ondervonden dan wanneer hij al zijn inkomsten in Nederland had verworven. Dit had het geval kunnen zijn indien de in de werkstaten verleende aftrekposten in

42 — Punt 49.

43 — Punten 61 en 62.

44 — De Nederlandse regering beroept zich in het bijzonder op de slotzin van artikel 23 B, lid 1, van de OESO-modelovereenkomst, waarin is geregeld dat in de ordinary credit method de in de werkstaat betaalde belasting in mindering wordt gebracht op de in de woonstaat verschuldigde belasting, tot een maximum van „dat deel van de inkomsten- of vermogensbelasting, zoals berekend vóór vermindering, dat kan worden toegerekend aan het inkomen of vermogen, naar gelang van het geval, dat in de [werkstaat] kan worden belast".

verband met zijn persoonlijke en gezinssituatie lager waren geweest dan die in Nederland, en indien die staten voor de vaststelling van de belastingtarieven voor niet-ingezetenen al hun inkomsten in aanmerking hadden genomen. Een dergelijk nadeel zou dan echter niet het gevolg zijn geweest van een belemmering van het vrije verkeer van werknemers, maar van disparíteiten tussen de belastingstelsels van de lidstaten.

51. Dit is in de onderhavige zaak niet het geval. De omstandigheid dat de lidstaten waar De Groot heeft gewerkt, voor de belasting van de aldaar door hem verworven inkomsten geen rekening hebben gehouden met zijn persoonlijke en gezinssituatie, verplichtte volgens mij de woonstaat om de belanghebbende alle aftrekposten toe te kennen waarop hij in zijn situatie recht had en die hem waren toegekomen als hij al zijn werkzaamheden in Nederland had verricht. [45]

52. Doordat de Nederlandse belastingdienst van een deel van de persoonsgebonden aftrekposten van De Groot aan de in de andere lidstaten verworven inkomsten heeft toegerekend, heeft de belanghebbende een nadeel ondervonden dat hij niet zou hebben geleden indien hij geen gebruik van zijn recht van vrij verkeer had gemaakt.

53. De in geding zijnde wettelijke regeling is dus volgens mij een belemmering voor de uitoefening van deze vrijheid, welke in beginsel door artikel 48 van het Verdrag verboden wordt.

54. In de derde plaats ben ik van mening dat de ter rechtvaardiging van deze belemmering aangevoerde motieven niet kunnen worden aanvaard.

55. Om te beginnen vraagt de verwijzende rechter zich af [46], welke waarde moet worden gehecht aan het argument in de nota van toelichting op de Nederlandse wettelijke regeling betreffende de evenredigheidsbreuk. Volgens dit argument dienen de aftrekposten ter bepaling van de draagkracht van de belanghebbende, zodat zij niet slechts behoren te drukken op de in de woonstaat verworven inkomsten. [47]

56. Naar mijn mening kan dit argument de in casu geconstateerde belemmering niet rechtvaardigen. Vanuit het oogpunt van de

45 — Zie in die zin arrest Zurstrassen, reeds aangehaald. In dat arrest oordeelde het Hof dat het Groothertogdom Luxemburg de persoonlijke en gezinssituatie van de belanghebbende in aanmerking moest nemen, ofschoon zijn echtgenote haar woonplaats in een andere lidstaat had behouden, en Zurstrassen niet als een ongehuwde belastingplichtige zonder gezinslasten kon beschouwen, aangezien hij niet alleen in die staat woonde maar er bovendien nagenoeg het gehele arbeidsinkomen van het gezin verwierf. Het Hof wees erop dat het Groothertogdom Luxemburg de enige staat was die zulks kon doen (punt 23).

46 — Zie punt 3.9 bis van het verwijzingsarrest.

47 — Zie de memorie van toelichting op het besluit van 7 november 1991 tot wijziging van het besluit van 1989, aangehaald in voetnoot 12 van deze conclusie.

lidstaten kan het eerlijk lijken om de last van de persoonsgebonden aftrekposten over alle inkomsten van de belastingplichtige te verdelen, maar een dergelijke verdeling impliceert dat deze aftrek ook in de werkstaten plaatsvindt. Gezien het feit dat er geen harmonisatie of coördinatie van de belastingstelsels van de lidstaten in deze zin bestaat, is het aan de lidstaten om in het kader van artikel 220 van het Verdrag daartoe overeenkomsten te sluiten. Hebben zij dat niet gedaan, dan kan de woonstaat niet een deel van deze aftrekposten buiten beschouwing laten, en daarmee inbreuk maken op de rechten die particulieren ontlenen aan de bepalingen van het Verdrag waarin hun fundamentele vrijheden zijn gegarandeerd.

57. Anders dan de Belgische regering denk ik niet dat deze zienswijze ertoe moet leiden dat de woonstaat onevenredig wordt belast. In casu heeft het Koninkrijk der Nederlanden voor de belasting van de inkomsten van De Groot een inkomstenbelasting ontvangen die door de werking van de progressiviteit van het stelsel hoger is uitgevallen. Overigens is reeds herhaaldelijk vastgesteld dat vermindering van de belastinginkomsten nooit een rechtvaardiging kan zijn voor de beperking van een fundamentele vrijheid. [48]

58. Ten slotte ben ik van mening dat het litigieuze evenredigheidssysteem niet noodzakelijk is voor de samenhang van de in casu toegepaste progressieve vrijstellingsmethode in de zin van de rechtspraak. [49] Mijns inziens bestaat er namelijk geen verband tussen de progressieve vrijstellingsmethode, op grond waarvan de woonstaat afziet van de heffing van belasting over de in andere lidstaten verworven inkomsten maar deze wel in aanmerking neemt voor de bepaling van het belastingtarief voor de niet-vrijgestelde inkomsten, en de toerekening van de aftrekposten naar evenredigheid van de in de woonstaat verworven inkomsten. [50] Met andere woorden, ik meen dat de effectiviteit van de progressiviteit van de inkomstenbelasting in de woonstaat, het doel van de progressieve vrijstellingsmethode, niet uitsluitend mogelijk is wanneer de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige in die staat slechts beperkt in aanmerking wordt genomen.

59. In de tweede plaats, anders dan de Nederlandse en de Belgische regering stel-

48 — Arresten van 16 juli 1998, ICI (C-264/96, Jurispr. blz. I-4695, punt 28), en 21 september 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Jurispr. blz. I-6161, punt 51).

49 — In de arresten van 28 januari 1992, Bachmann (C-204/90, Jurispr. blz. I-249, punten 21-28), en Commissie/België (C-300/90, Jurispr. blz. I-305, punten 14-21), heeft het Hof erkend dat de Belgische wettelijke regeling waarbij werd geweigerd levensverzekeringspremies af te trekken van het belastbaar inkomen wanneer deze premies in het buitenland waren betaald, werd gerechtvaardigd door de noodzaak om de samenhang van het toepasselijke belastingstelsel te handhaven. Met de aftrekbaarheid van de premies correspondeerde de heffing van belasting over de door de verzekeringsmaatschappijen contractueel verschuldigde bedragen. Het Hof oordeelde dat deze compensatie tussen de aftrekbaarheid van premies en de belastingheffing over verschuldigde bedragen niet meer kon worden verzekerd wanneer de betalingen in verband met vrijgestelde premies en de belastingheffing over de verschuldigde bedragen zouden worden verricht door een buitenlandse verzekeraar in het buitenland, waar de belastingheffing daarover onzeker zou zijn.

50 — In dit verband kan de Nederlandse regering geen argument ontlenen aan de OESO-modelovereenkomst, daar artikel 23 A geen bepaling bevat inzake de aftrek in verband met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtigen. Ook de paragrafen 40-43 van de commentaren op dat artikel (zie Vogel, K., *Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, 1997, 3e editie, blz. 1177), die eveneens door de Nederlandse regering worden aangehaald, kunnen de litigieuze belemmering niet rechtvaardigen. Integendeel, in paragraaf 43 staat: „In view of the wide variety of fiscal policies and techniques in the different States regarding the determination of tax, especially deductions, allowances and similar benefits, it is preferable not to propose an express and uniform solution in the Convention, but to leave each State free to apply its own legislation and technique. Contracting States which prefer to have special problems solved in their convention are, of course, free to do so in bilateral negotiations [...]".

len, kan de in geding zijnde belemmering volgens mij niet worden gerechtvaardigd door het feit dat ingezetenen in Nederland die in andere lidstaten inkomsten verwerven, voordelen ontlenen aan het feit dat zij in verschillende lidstaten worden belast, waardoor het in casu gewraakte nadeel wordt gecompenseerd, zodat de in geding zijnde wettelijke regeling zo veel mogelijk in overeenstemming is met de doelstelling van de fiscale neutraliteit van grensarbeid.

60. Wat de effecten van belastingheffing in meer dan één lidstaat betreft, staat vast dat de belastingheffing zonder progressie in Duitsland, Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk over in die lidstaten verworven inkomsten als effect kan hebben dat het gemiddelde belastingtarief over alle inkomsten van de belastingplichtige lager is dan het geval zou zijn geweest indien die belastingplichtige al zijn inkomsten in Nederland had verworven.

61. Blijkens de schattingen van de advocaat-generaal bij de Hoge Raad is de belastingvermindering die De Groot daardoor heeft gekregen, echter niet gecompenseerd door het in geding zijnde nadeel. [51] Hij heeft over 1994 in de vier betrokken lidstaten een totaalbedrag aan belasting betaald dat hoger was dan wat hij zou hebben betaald wanneer hij al zijn inkomsten in Nederland had verworven.

62. Voorts doet het argument dat het kan voorkomen dat de vermindering in verband met het ontbreken van progressie in de werkstaten het door de in geding zijnde wettelijke regeling veroorzaakte nadeel compenseert, niet af aan het feit dat wanneer de regeling nadelig blijkt, zij als een belemmering moet worden gezien. [52] Ik ben van mening dat de thans in geding zijnde situatie op dit punt kan worden vergeleken met die van het arrest AMID, reeds aangehaald, betreffende een regeling die de vrijheid van vestiging belemmerde. [53]

63. Gelet op het voorafgaande geef ik het Hof daarom in overweging, op de eerste vraag te antwoorden dat artikel 48 van het Verdrag aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan de toepassing van een nationale wettelijke regeling op grond waarvan een belastingplichtige voor de berekening van de belastingen over het inkomen in zijn woonstaat een deel van het profijt van zijn belastingvrije som en van zijn persoonlijke fiscale tegemoetkomingen verliest doordat hij in het betrokken jaar ook in een andere lidstaat inkomsten heeft verworven, waarvoor hij aldaar is belast zonder dat daarbij zijn persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking is genomen.

51 — Deze schattingen worden geciteerd in punt 68 van de opmerkingen van de Commissie.

52 — Zie naar analogie arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald (punt 21).

53 — Op grond van de in geding zijnde wettelijke regeling mocht een vennootschap naar nationaal recht die in die staat gevestigd was, van de belastbare winst van een bepaald jaar een in het voorgaande jaar geleden verlies slechts voor de vennootschapsbelasting aftrekken, indien dat verlies niet in de loop van ditzelfde voorafgaande jaar aan de behaalde winst kon worden toegerekend door een van haar vaste inrichtingen gelegen in een andere lidstaat. Het Hof oordeelde dat door deze regeling het gevaar bestond dat vennootschappen met een vaste inrichting in een andere lidstaat een fiscaal nadeel ondervonden (punt 23). Het verklaarde dat, ook al zou de onderhavige belastingregeling in de meeste gevallen gunstiger uitvallen voor de vennootschappen met inrichtingen in het buitenland, dit niet wegnam dat wanneer die regeling die vennootschappen benadeelt, zij een ongelijke behandeling ten opzichte van vennootschappen zonder inrichtingen in een andere lidstaat tot gevolg had en daardoor een belemmering van het vrije verkeer.

64. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter tevens van het Hof te vernemen of een dergelijke regeling verenigbaar is met artikel 7 van verordening nr. 1612/68.

65. Gelet op het door mij voorgestelde antwoord op de eerste vraag, ben ik van mening dat het Hof zich over dit punt niet behoeft uit te spreken. Zoals het immers reeds in het arrest van 4 december 1974, Van Duyn [54], heeft verklaard, heeft artikel 48 van het Verdrag rechtstreekse werking in de rechtsorden van de lidstaten en doet het voor particulieren rechten ontstaan, welke de nationale rechter dient te handhaven. Eveneens vaste rechtspraak is dat elke nationale rechterlijke instantie verplicht is het gemeenschapsrecht integraal toe te passen en de door dit recht aan particulieren toegekende rechten te beschermen, waarbij hij elke eventueel strijdige bepaling van de nationale wet zo nodig buiten toepassing dient te laten. [55] Zoals ik in punt 22 van deze conclusie heb uiteengezet, moet hetzelfde gelden voor bepalingen van een bilaterale overeenkomst die in strijd blijkt te zijn met artikel 48 van het Verdrag. [56]

66. De vraag of de in geding zijnde belemmering al dan niet valt onder artikel 7 van verordening nr. 1612/68, als uitvoeringsbepaling van artikel 48 van het Verdrag, en eveneens een indirecte discriminatie op grond van nationaliteit oplevert, lijkt mij dus in casu niet van praktisch belang. [57]

De tweede vraag

67. Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of het gemeenschapsrecht specifieke eisen stelt aan de wijze waarop in de woonstaat rekening moet worden gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van een werknemer die tevens in een andere lidstaat heeft gewerkt.

68. Blijkens de overwegingen van het verwijzingsarrest [58] wil de verwijzende rechter weten of Nederland in casu De Groot een even hoge effectieve aftrek moeten verlenen als waarop hij aanspraak zou hebben gehad indien hij zijn gehele inkomen in zijn woonland had verdiend.

69. Op de hiervóór, met name in de punten 51 en 65, uiteengezette gronden ben ik van mening dat De Groot recht moet

54 — 41/74, Jurispr. blz. 1337 (punt 1 van het dictum).

55 — Arrest van 9 maart 1978, Simmenthal (106/77, Jurispr. blz. 629, punt 21), en arrest Terhoeve, reeds aangehaald (punt 56).

56 — Zie in die zin eveneens, inzake een met een derde land gesloten overeenkomst, arrest Gottardo, reeds aangehaald (punten 32-34).

57 — Zie in die zin arrest Terhoeve, reeds aangehaald (punt 41).

58 — Punt 3.9 bis.

hebben op dezelfde aftrekposten als hij zou hebben gehad indien hij zijn gehele inkomen in Nederland had verdiend.

70. Aangezien de tweede vraag echter in algemene termen is geformuleerd en het de nationale rechter is die moet uitmaken welke consequenties het te wijzen arrest heeft voor de beslechting van het aan hem voorgelegde geschil, lijkt mij een algemeen antwoord noodzakelijk.

71. Zoals ik al eerder heb opgemerkt, behoort de directe belastingheffing tot de bevoegdheid van de lidstaten. Zij moeten hun bevoegdheid echter wel uitoefenen in overeenstemming met het gemeenschapsrecht.

72. Ik geef het Hof daarom in overweging, te antwoorden dat het gemeenschapsrecht geen specifieke eisen stelt aan de wijze waarop in de woonstaat rekening moet worden gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van een werknemer die in het betrokken jaar in die staat en in een andere lidstaat inkomsten heeft verworven. De voorwaarden waaronder de woonstaat daarmee rekening houdt, mogen echter geen directe of indirecte discriminatie op grond van nationaliteit of een belemmering van een bij het Verdrag gegarandeerde fundamentele vrijheid opleveren.

VI — Conclusie

73. Gelet op voorgaande overwegingen stel ik het Hof voor, als volgt te antwoorden op de vragen van de Hoge Raad:

„1) Artikel 48 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 39 EG) moet aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan de toepassing van bepalingen in bilaterale overeenkomsten en in een nationale wettelijke regeling, op grond

waarvan een belastingplichtige voor de berekening van de belastingen over het inkomen in zijn woonstaat een deel van het profijt van zijn belastingvrije som en van zijn persoonlijke fiscale tegemoetkomingen verliest doordat hij in het betrokken jaar ook in een andere lidstaat inkomsten heeft verworven, waarvoor hij aldaar is belast zonder dat daarbij zijn persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking is genomen.

2) Het gemeenschapsrecht stelt geen specifieke eisen aan de wijze waarop in de woonstaat rekening moet worden gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van een werknemer die ook in een andere lidstaat heeft gewerkt. De voorwaarden waaronder de woonstaat daarmee rekening houdt, mogen echter geen directe of indirecte discriminatie op grond van nationaliteit of een belemmering van een bij het Verdrag gegarandeerde fundamentele vrijheid opleveren."