II

(Besluiten waarvan de publikatie niet voorwaarde is voor de toepassing)

COMMISSIE

AANBEVELING VAN DE COMMISSIE

van 21 december 1993

betreffende belastingen op bepaalde inkomsten die door niet-ingezetenen verworven zijn in een andere Lid-Staat dan die waarvan zij ingezetene zijn

(94/79/EG)

DE COMMISSIE VAN DE EUROPESE GEMEENSCHAPPEN,

Gelet op het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, inzonderheid op artikel 155, tweede streepje,

Overwegende dat de interne markt een ruimte zonder binnengrenzen omvat, waarin het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal is gewaarborgd;

Overwegende dat het vrije verkeer van personen kan worden belemmerd door bepalingen op het gebied van de belasting op inkomsten van natuurlijke personen, die tot gevolg hebben dat niet-ingezetenen zwaarder worden belast dan ingezetenen die zich in een vergelijkbare situatie bevinden;

Overwegende dat initiatieven moeten worden ontplooid om te zorgen voor een volledig vrij verkeer van personen ten behoeve van de goede werking van de interne markt; dat het van belang is de Lid-Staten de voorschriften ter kennis te brengen die naar het oordeel van de Commissie kunnen waarborgen dat niet-ingezetenen een fiscale behandeling genieten die even gunstig is als die welke op ingezetenen wordt toegepast;

Overwegende dat dit initiatief geen afbreuk doet aan het door de Commissie voeren van een actief beleid op het gebied van inbreukprocedures, ten einde ervoor te zorgen dat de grondbeginselen van het Verdrag worden nageleefd;

Overwegende dat in deze benadering geen onderscheid hoeft te worden gemaakt tussen de belasting op inkomsten uit dienstbetrekking en de belasting op inkomsten uit zelfstandige beroepen, alsmede inkomsten uit werkzaamheden in de land- en bosbouw, de industrie en de handel, aangezien de regels inzake gelijke behandeling en niet-discriminatie ten opzichte van ingezetenen zonder onderscheid van toepassing zijn op personen die dergelijke inkomsten verwerven;

Overwegende dat het beginsel van de gelijke behandeling, dat voortvloeit uit artikel 48 en uit artikel 52 van het Verdrag, ertoe verplicht de fiscale voordelen en aftrekposten waarvan ingezetenen gebruik kunnen maken, niet te weigeren aan personen die dergelijke inkomsten verwerven, indien zij kun inkomsten overwegend verwerven in het land waarin zij werkzaam zijn;

Overwegende dat redelijkerwijze mag worden aangenomen dat een persoon zijn inkomsten overwegend verwerft in het land waarin hij werkzaam is, indien deze inkomsten ten minste 75 % van zijn totale belastbare inkomen vormen;

Overwegende dat de Lid-Staat waarvan een natuurlijke persoon ingezetene is, de mogelijkheid moet behouden deze persoon geen voor ingezetenen geldende aftrekposten of andere fiscale voordelen te laten genieten, indien de betreffende persoon dezelfde of vergelijkbare aftrekposten of andere voordelen reeds geniet in de Lid-Staat waarin hij werkzaam is;

Overwegende dat de Lid-Staten de mogelijkheid behouden bepalingen te handhaven of in te voeren die voor de belastingplichtigen gunstiger zijn dan die van deze aanbeveling,

BEVEELT DE LID-STATEN AAN:

Toepassingsgebied

Artikel 1

1. De Lid-Staten passen de bepalingen van deze aanbeveling toe op natuurlijke personen die ingezetene zijn van een Lid-Staat en waarvan uit hoofde van de inkomstenbelasting in een andere Lid-Staat waarvan zij geen ingezetene zijn, de volgende inkomsten worden belast:

— inkomsten uit dienstbetrekking,
— pensioenuitkeringen en andere vergelijkbare uitkeringen uit hoofde van vroegere werkzaamheden, alsmede pensioenuitkeringen van de sociale zekerheid,
— inkomsten uit vrije beroepen en andere zelfstandige werkzaamheden, waaronder ook de inkomsten van artiesten en sportlieden,
— inkomsten uit werkzaamheden in de land- en bosbouw,
— inkomsten uit werkzaamheden in industrie en handel.

2. Voor de tenuitvoerlegging van deze aanbeveling wordt „ingezetene" gedefinieerd overeenkomstig de bepalingen van de tussen de Lid-Staten gesloten verdragen ter voorkoming van dubbele belastingheffing, of bij ontstentenis daarvan overeenkomstig het nationale recht.

Belastingen op inkomsten van de niet-ingezetene

Artikel 2

1. De in artikel 1, lid 1, bedoelde inkomsten worden in de Lid-Staat waar zij worden belast, niet zwaarder belast dan het geval zou zijn, indien de belastingplichtige, zijn echtgenote en zijn kinderen ingezetenen van deze Lid-Staat zouden zijn.

2. Aan de toepassing van het bepaalde in lid 1 is de voorwaarde verbonden dat de in artikel 1, lid 1, bedoelde inkomsten, die belastbaar zijn in de Lid-Staat waarvan de natuurlijke persoon niet-ingezetene is, ten minste 75 % van het totale belastbare inkomen van deze persoon in het belastingjaar bedragen.

De Lid-Staat die de belasting heft, kan de betrokken natuurlijke persoon verzoeken met alle nodige bewijsstukken aan te tonen dat hij ten minste 75 % van zijn inkomen in de betreffende Lid-Staat verwerft.

3. Ingeval de natuurlijke persoon die in de Lid-Staat die de belasting heft de in lid 1 bedoelde fiscale behandeling geniet, andere dan de in artikel 1, lid 1, bedoelde inkomsten heeft, zijn de bepalingen van dit lid eveneens van toepassing op deze andere inkomsten.

4. In afwijking van het bepaalde in lid 1 is het de Lid-Staat die de in artikel 1, lid 1, bedoelde inkomsten belast, toegestaan aftrekposten en andere fiscale voordelen te weigeren, indien deze verband houden met inkomsten die in deze Lid-Staat niet belastbaar zijn.

Tweemaal toestaan van aftrekposten en andere fiscale voordelen

Artikel 3

De Lid-Staat waarvan de natuurlijke persoon ingezetene is, kan aftrekposten en andere fiscale voordelen die in deze Lid-Staat gewoonlijk aan ingezetenen worden toegestaan, aan de betrokken persoon weigeren, indien deze dezelfde of vergelijkbare aftrekposten geniet in de Lid-Staat die zijn in artikel 1 bedoelde inkomsten belast.

Gunstigere bepalingen voor de belastingplichtigen

Artikel 4

De Lid-Staten hebben de mogelijkheid bepalingen te handhaven of in te voeren die voor de belastingplichtigen gunstiger zijn dan die welke in deze aanbeveling voorzien zijn.

Slotbepalingen

Artikel 5

De Lid-Staten wordt verzocht de Commissie vóór 31 december 1994 de voornaamste wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen mede te delen die zij vaststellen om aan deze aanbeveling gevolg te geven, en de Commissie van alle latere wijzigingen op dit gebied in kennis te stellen.

Artikel 6

Deze aanbeveling is gericht tot de Lid-Staten.

Gedaan te Brussel, 21 december 1993.

Voor de Commissie
Christiane SCRIVENER
Lid van de Commissie

TOELICHTING

I. Algemene opmerkingen

1. Het vrije verkeer van personen, dat is vastgelegd in de artikelen 3, 48, 49, 52 en 53 van het Verdrag van Rome, is een van de belangrijkste doelstellingen van de Gemeenschap en tevens een fundamenteel onderdeel van de interne markt, die in het Verdrag omschreven wordt als „een ruimte zonder binnengrenzen, waarin het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal is gewaarborgd volgens de bepalingen van (dit) Verdrag".

   Het vrije verkeer is een grondrecht van werknemers en hun gezinnen. De Gemeenschap hecht veel waarde aan het bevorderen van de mobiliteit van werknemers, met name in grensstreken. Daarom heeft de Commissie in het Witboek inzake groei, concurrentievermogen en werkgelegenheid de noodzaak van een flexibele arbeidsmarkt benadrukt en opgemerkt dat als eerste stap in deze richting de geografische mobiliteit van werknemers verbeterd moet worden door de belemmeringen daarvoor weg te nemen.

   Dit vrije verkeer wordt nog steeds belemmerd door bepaalde fiscale regelingen, waarvan de toepassing in veel gevallen tot gevolg heeft dat inkomsten van personen die gebruik maken van het vrije verkeer om hun werkzaamheden uit te oefenen in een andere Lid-Staat dan die waarvan zij ingezetene zijn, fiscaal minder gunstig behandeld worden dan die van ingezetenen van de betreffende Staat.

   Dientengevolge worden heden ten dage honderdduizenden personen regelmatig gediscrimineerd. De grote aantallen klachten die de Commissie ontvangt en de tot het Europees Parlement gerichte verzoekschriften zijn hiervan het bewijs.

   Aangezien aan het Verdrag zelf het beginsel van niet-discriminatie ten grondslag ligt, is een heldere en spoedige oplossing vereist.

   Het probleem raakt de volgende categorieën personen :

   — grensarbeiders,
   — andere werknemers in dienstbetrekking,
   — zij die uit hoofde van een vroegere betrekking een persioen- of andere uitkering ontvangen,
   — personen die een vrij beroep of andere zelfstandige werkzaamheden uitoefenen, inclusief artiesten en sportlieden,
   — personen die in de land- en bosbouw werkzaam zijn,
   — personen met werkzaamheden in industrie of handel.

2. In beginsel worden deze personen belast in het land waarin zij hun werkzaamheden uitoefenen. In dergelijke gevallen passen de meeste Lid-Staten op hen de zogenaamde niet-ingezetenenregeling toe, een belastingregeling die afwijkt van die welke op ingezetenen toegepast wordt. Dit impliceert in het algemeen dat alleen de inkomsten waarvan de bron zich bevindt in het land waar de werkzaamheden uitgeoefend worden, belast worden en dat niet de fiscale voordelen verleend worden waarvan ingezetenen in verband met hun gezinssituatie kunnen profiteren, noch de verschillende aftrekposten toegestaan worden waarvan deze laatsten gebruik kunnen maken ; het idee hierachter is dat dergelijke voordelen verleend moeten worden door het land waarvan de betrokken persoon ingezetene is. De voordelen kunnen worden onderverdeeld in verschillende categorieën en houden rekening met de draagkracht van de belastingplichtige :

   — wat de werknemer zelf betreft, gaat het met name om de belastingvrije voet, waarmee ervoor gezorgd wordt dat een bepaald minimum inkomen onbelast is, maar ook om specifieke aftrekposten voor medische kosten of bijzondere lasten ;
   — indien de werknemer gehuwd is, geeft deze staat recht op gezamenlijke belastingheffing van de gehuwden, eventueel met toepassing van „splitsing", op toepassing van het huwelijksquotiënt (in België ; min of meer vergelijkbaar met voetoverheveling in Nederland) of andere belastingfaciliteiten die per Lid-Staat verschillen ;
   — voor kinderen gelden vaak bijzondere aftrekposten, die nog hoger zijn in het geval van gehandicapte kinderen, voorts aftrek van onderwijskosten, enz.

   Vaak echter kunnen dergelijke personen evenmin profiteren van zulke voordelen in het land waarvan zij ingezetene zijn, aangezien zij in dat land geen of onvoldoende belastbare inkomsten hebben.

   Een uitzondering op deze regel wordt gevormd door de fiscale behandeling van inkomsten van bepaalde grensarbeiders, waarvoor de Lid-Staten door middel van bilaterale verdragen overeengekomen zijn dat de betreffende inkomsten belast worden in het land waarvan deze werknemers ingezetene zijn (op in totaal

26 mogelijke bilaterale relaties is in 14 gevallen bepaald dat belasting wordt geheven in het land waarvan de betrokkene(n) ingezetene is, en in 12 gevallen dat belasting wordt geheven in het land waar de werkzaamheden uitgeoefend worden). Slechts in het geval waarin grensarbeiders uitsluitend belast worden in het land waarvan zij ingezetene zijn, genieten zij een niet-discriminerende behandeling, omdat zij in dat geval op dezelfde wijze belast worden als de andere ingezetenen.

Personen in dienstbetrekking, zelfstandigen, personen met werkzaamheden in de land- en bosbouw of met industriële of handelsactiviteiten in een andere Lid-Staat dan die waarvan zij ingezetene zijn en die in de eerste Lid-Staat belast worden, worden daarentegen in de meeste gevallen zwaarder belast dan zij die dezelfde activiteiten uitoefenen in de Lid-Staat waarvan zij tevens ingezetene zijn.

3. Om deze situatie te ondervangen heeft de Commissie in 1979 een voorstel voor een richtlijn ingediend inzake de harmonisatie van regelingen op het gebied van de belastingen op inkomen met het oog op het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap. Bovendien heeft de Commissie inbreukprocedures aangespannen tegen bepaalde Lid-Staten wegens discriminerende belastingvoorschriften ten nadele van niet-ingezetenen.

4. Ondanks jarenlange discussies kon de Raad over dit voorstel geen besluit nemen, met name omdat een aantal Lid-Staten zich verzet tegen het beginsel van belastingheffing over inkomsten van grensarbeiders in hun woonland. Voorts hebben een aantal verenigingen van grensarbeiders aangevoerd dat belastingheffing in het woonland in vele gevallen zou leiden tot hogere belastingen dan thans het geval is (bij voorbeeld in het geval België-Luxemburg en in dat van Denemarken-Duitsland).

Tenslotte waren vele Lid-Staten van oordeel dat het vraagstuk van de fiscale behandeling van niet-ingezeten werknemers in het algemeen beter geregeld kan worden door bilaterale verdragen.

5. In het licht van deze situatie heeft de Commissie in 1992 haar richtlijnvoorstel uit 1979 teruggetrokken en is zij van oordeel dat het moment is aangebroken om nieuwe initiatieven te ontplooien, waarmee de Lid-Staten ertoe kunnen worden gebracht discriminerende bepalingen betreffende de belastingheffing op niet-ingezetenen uit hun wetgeving te schrappen en hun wetgeving aan te passen met gemeenschappelijke gedragsregels als uitgangspunt.

Dit lijkt des te meer noodzakelijk, omdat bepaalde Lid-Staten eigener beweging reeds hun belastingstelsel op dit gebied gewijzigd hebben en andere van plan zijn dat te doen. De Commissie is derhalve van mening dat het ontbreken van communautaire gedragsregels het risico doet ontstaan dat in de Lid-Staten zeer uiteenlopende nieuwe regelingen ingevoerd worden.

6. Wat de jurisprudentie betreft, zij vermeld dat het Hof op dit gebied op 26 januari 1993 een arrest heeft gewezen (zaak C 112/91 — Werner/Finanzamt Aachen).

Het Hof heeft voor recht verklaard dat „artikel 52 EEG-Verdrag niet eraan in de weg staat, dat een Lid-Staat zijn eigen onderdanen die hun beroepswerkzaamheden op zijn grondgebied uitoefenen [...] zwaarder belast wanneer zij niet in deze Staat wonen, dan wanneer zij daar wel wonen.". Het Hof heeft zich in dit arrest evenwel niet uitgesproken over de mogelijkheid dat een Lid-Staat zich op dezelfde wijze opstelt jegens ingezetenen van andere Lid-Staten. Inmiddels heeft het Hof een nieuwe zaak in behandeling, waarin om een prejudiciële uitspraak verzocht is (zaak C 279/93, Finanzamt Köln-Altstadt/Roland Schumackers), die betrekking heeft op de vraag of toepassing van de fiscale regeling voor niet-ingezetenen op een onderdaan van een andere Lid-Staat verenigbaar is met het Gemeenschapsrecht.

7. De voorliggende aanbeveling past volledig in het kader van het actieve beleid van de Commissie om, met name door middel van inbreukprocedures, ervoor te zorgen dat de fundamentele rechten van het Verdrag, die de Europese burger moet kunnen genieten, volledig nageleefd worden.

8. Om de in het voorgaande uiteengezette redenen heeft de Commissie deze aanbeveling opgesteld, waarin de beginselen en regels geformuleerd worden die ten grondslag moeten liggen aan de bepalingen van de Lid-Staten die van toepassing zijn op de fiscale behandeling van niet-ingezetenen.

9. Het is wellicht zinvol de aandacht te vestigen op de belangrijkste onderdelen van de aanbeveling:

— het toepassingsgebied ervan strekt zich uit tot alle personen met een dienstbetrekking, alsmede tot de pensioenen en tot andere economische activiteiten. In vergelijking tot het voorstel uit 1979 is het toepassingsgebied uitgebreid tot de zelfstandigen en tot activiteiten in de land- en bosbouw en in de industrie en handel ; ten aanzien van de belastingheffing hierop worden steeds vaker verzoekschriften en klachten ontvangen ;

— de verdeling van het recht belasting te heffen tussen de Lid-Staat waar de werkzaamheden plaatsvinden, en de Lid-Staat waarvan de betrokkene ingezetene is, welke verdeling geregeld is in door de betrokken Lid-Staten gesloten verdragen ter voorkoming van dubbele belastingheffing, wordt gerespecteerd ten aanzien van de inkomsten van grensarbeiders. Derhalve kunnen deze worden belast in de Staat waarin zij werkzaam zijn, of in de Staat waarvan zij ingezetene zijn ;

— er wordt een nauwkeurige omschrijving gegeven van de regels die door de Lid-Staat waarin niet-ingezetenen hun werkzaamheden uitoefenen, nageleefd moeten worden om te zorgen voor een niet-discriminerende belastingheffing, indien de situatie van de betreffende personen vergelijkbaar is met die van de eigen ingezetenen. Een vergelijkbare situatie wordt geacht te bestaan, indien in de Lid-Staat waarin de werkzaamheden plaatsvinden, de verworven inkomsten ten minste 75 % van het totale belastbare inkomen van de niet-ingezetene bedragen ;

— de Lid-Staat waarvan de belastingplichtige ingezetene is, behoudt de mogelijkheid hem bepaalde voordelen of bepaalde aftrekposten te weigeren, indien deze reeds zijn toegestaan door de Lid-Staat waarin de betrokkene zijn werkzaamheden uitoefent. Beoogd wordt immers ervoor te zorgen dat de personen waarvoor de aanbeveling bedoeld is, niet gediscrimineerd worden, niet dat zij een gunstigere behandeling krijgen dan andere belastingplichtigen.

De Commissie is van oordeel dat deze bepalingen helder, evenwichtig en eenvoudig toepasbaar zijn, en dat zij een billijke oplossing kunnen bieden voor het grootste deel van de problemen met betrekking tot de belastingheffing op niet-ingezetenen.

10. Naar het oordeel van de Commissie kan de tenuitvoerlegging van het mechanisme van de aanbeveling ertoe nopen dat de uitwisseling van inlichtingen tussen de belastingdienst van het land waarvan de belastingplichtige ingezetene is, en de dienst van het land waar hij zijn werkzaamheden verricht, geïntensiveerd wordt. De Commissie wijst er in dit verband op dat de overeenkomstig Richtlijn 77/799/EEG [1] toegepaste bepalingen het de Lid-Staten toestaan alle hiertoe noodzakelijke inlichtingen uit te wisselen. Indien mocht blijken dat deze uitwisseling in de praktijk onvoldoende functioneert, is de Commissie bereid met de Lid-Staten de maatregelen te bestuderen die noodzakelijk zouden zijn om in dit functioneren verbetering te brengen.

11. Gegeven het belang van de doelstelling van volledige verwezenlijking van het vrije verkeer van personen, dat een essentieel bestanddeel vormt van de interne markt, beveelt de Commissie de Lid-Staten aan de noodzakelijke belastingmaatregelen zo spoedig mogelijk ten uitvoer te leggen.

De Commissie zal de maatregelen die de Lid-Staten voor de tenuitvoerlegging van deze aanbeveling treffen, evalueren en zo nodig besluiten andere maatregelen te nemen, waarbij zij onder meer rekening zal houden met de jurisprudentie van het Hof op het onderhavige gebied.

II. Toelichting op enkele artikelen

Artikel 1

12. In lid 1 van dit artikel wordt gedefinieerd op welke categorieën personen deze aanbeveling van toepassing is. Onder de aanbeveling vallen natuurlijke personen die ingezetene zijn van een Lid-Staat en die uit hoofde van de inkomstenbelasting belast worden in een andere Lid-Staat, waarvan zij geen ingezetene zijn.

Lid 1 bevat voorts een opsomming van de categorieën inkomsten die onder het toepassingsgebied van de aanbeveling vallen. De eerste twee categorieën inkomsten (inkomsten uit dienstbetrekking en pensioenen) waren reeds opgenomen in het voorstel voor een richtlijn uit 1979. Hieraan zijn toegevoegd de inkomsten uit vrije beroepen en andere werkzaamheden van zelfstandige aard, de inkomsten uit werkzaamheden in de land- en bosbouw, alsmede de inkomsten uit werkzaamheden in industrie of handel, zodat de personen die dergelijke beroepen of werkzaamheden uitoefenen, op gelijke voet behandeld worden met de loontrekkenden en pensioengerechtigden.

Wat de voor deze categorieën inkomsten gebruikte definities betreft, is merendeels gebruik gemaakt van de definities die gehanteerd worden in het modelverdrag van de Organisatie voor Economische en Sociale Ontwikkeling.

[1] PB nr. L 336 van 27. 12. 1977, blz. 15.

13. In lid 2 van dit artikel worden de criteria gepreciseerd op basis waarvan moet worden vastgesteld van welk land een persoon ingezetene is. Hiertoe is het nuttig in de eerste plaats te verwijzen naar de desbetreffende bepalingen in de door de Lid-Staten gesloten verdragen ter voorkoming van dubbele belastingheffing, aangezien in de bepalingen van deze verdragen duidelijk vastgesteld wordt van welk land een persoon die fiscale banden heeft met twee Lid-Staten, ingezetene is.

Het verwijzen naar nationale bepalingen betreffende de fiscale woonplaats levert naar het oordeel van de Commissie meer problemen op, daar deze bepalingen uiteen kunnen lopen. Hiernaar zou slechts moeten worden verwezen bij ontstentenis van een verdrag tussen de twee betrokken Lid-Staten (1).

Artikel 2

14. In lid 1 van dit artikel wordt het beginsel bepaald dat de in artikel 1 bedoelde personen en inkomsten niet aan een hogere belasting mogen worden onderworpen dan die welke de betrokken Lid-Staat van zijn ingezetenen heft.

Ingevolge dit beginsel moeten de betrokken personen in het land waar zij werkzaam zijn, gebruik kunnen maken van dezelfde bijzondere aftrekposten ter bepaling van het belastbaar inkomen en dezelfde algemene aftrekposten of andere belastingvoordelen, als die welke ingezetenen toegestaan worden.

Ingeval in de Lid-Staat waar de werkzaamheden uitgeoefend worden, een bijzondere fiscale regeling bestaat voor gezinnen (bij voorbeeld het systeem van splitsing, huwelijksquotiënt, enz.), wordt een dergelijk voordeel geacht eveneens toegepast te worden op de in artikel 1, lid 1, bedoelde inkomsten die een niet-ingezetene in deze Staat verworven heeft. Dergelijke bijzondere regelingen hebben meestal betrekking op gezamenlijke belastingheffing op de betrokken personen (echtgenoot/echtgenote en eventueel kinderen), in welk geval de Lid-Staat waar de werkzaamheden uitgeoefend worden, de mogelijkheid heeft de inkomsten van deze personen in aanmerking te nemen bij het bepalen van het belastingtarief dat van toepassing is op de inkomsten waarvoor de betreffende Lid-Staat het recht heeft belasting te heffen.

15. In lid 2 van dit artikel wordt bepaald dat dit beginsel slechts van toepassing is, wanneer de inkomsten van de betrokken personen die verworven zijn in het land waarin de werkzaamheden uitgeoefend worden, ten minste 75 % van het totale belastbare inkomen van deze personen bedragen.

De Commissie is van mening dat een behandeling die gelijk is aan die van ingezetenen, slechts gerechtvaardigd is, wanneer de niet-ingezetene zich in een situatie bevindt die met die van ingezetenen vergelijkbaar is. Een dergelijke situatie wordt geacht te bestaan, als de niet-ingezetene zijn inkomsten overwegend, dat wil zeggen voor ten minste 75 % van zijn totale belastbare inkomen, verwerft in het land waarin hij zijn werkzaamheden uitoefent. In dit geval zou immers ook het risico ontstaan dat het bedrag van zijn belastbare inkomsten in het land waarvan hij ingezetene is, te laag is om in aanmerking te komen voor aftrekposten en andere voordelen die in de wetgeving van dit land bepaald zijn.

Als de niet-ingezetene daarentegen een belangrijk deel van zijn inkomsten verwerft in het land waarvan hij ingezetene is, lijkt het niet gerechtvaardigd de Lid-Staat waarin hij zijn werkzaamheden verricht, te verplichten hem het voordeel van aftrekposten te laten genieten. Daarnaast heeft de grens van 75 % als voordeel dat de Lid-Staat waarin de werkzaamheden verricht worden, eventueel kan afzien van het in aanmerking nemen van het buiten deze Lid-Staat verworven inkomen (met toepassing van een progressief belastingtarief), waardoor de taak van de belastingdienst aanmerkelijk vereenvoudigd wordt.

De Commissie is van mening dat met deze benadering vrijwel alle problemen worden opgelost waarmee niet-ingezetenen zich geconfronteerd zien, wanneer hun inkomsten worden belast in het land waarin zij hun werkzaamheden uitoefenen.

In het algemeen moet opgemerkt worden dat een volledig billijke en neutrale behandeling van alle mogelijkheden die zich op dit gebied kunnen voordoen, bij de huidige stand van zaken onmogelijk is. Hiervan kan slechts sprake zijn, indien de wet- en regelgeving voor de inkomstenbelasting binnen de Gemeenschap volledig geharmoniseerd is.

(1) Tussen de volgende Lid-Staten zijn de betrekkingen niet bij een bilateraal verdrag geregeld (stand per 1 januari 1993):

Griekenland-Portugal	Portugal-Ierland
Griekenland-Spanje	Spanje-Ierland
Griekenland-Ierland	Portugal-Luxemburg
Griekenland-Luxemburg	Portugal-Nederland.

16. In de tweede alinea van hetzelfde lid 2 wordt voorts bepaald dat de Lid-Staat de niet-ingezetene kan verzoeken aan te tonen dat hij ten minste 75 % van zijn inkomen op het grondgebied van de betreffende Lid-Staat verwerft. Naar de mening van de Commissie kan dit worden aangetoond met behulp van documenten zoals een kopie van het belastingformulier, een werkgeversverklaring, een kopie van de balans, enz.

17. Op grond van artikel 1 is de in de aanbeveling bepaalde fiscale behandeling slechts van toepassing op inkomsten uit dienstbetrekking en uit een zelfstandig beroep, alsmede op pensioenen en de overige economische activiteiten die hier vermeld worden.

    Het komt echter voor dat een persoon die dergelijke inkomsten verwerft in een Lid-Staat waarvan hij geen ingezetene is, daarnaast andere inkomsten heeft in die Lid-Staat, bij voorbeeld uit onroerend goed. Artikel 2, lid 3, heeft tot doel ervoor te zorgen dat deze andere inkomsten fiscaal op dezelfde wijze behandeld worden.

18. Artikel 2, lid 4, schept voor de Lid-Staten de mogelijkheid de betrokkene geen aftrekposten of andere fiscale voordelen te laten genieten, indien deze verband houden met inkomsten die in de Lid-Staat waarin de werkzaamheden uitgeoefend worden, niet belastbaar zijn. Het lijkt immers niet gerechtvaardigd bepaalde aftrekposten toe te staan die ten nauwste verband houden met inkomsten die in deze Lid-Staat niet belastbaar zijn. Een voorbeeld hiervan is de aftrek voor de aankoop van bepaalde effecten, aangezien inkomsten uit vermogen over het algemeen belastbaar zijn in het land waarvan de betrokken persoon ingezetene is.

Artikel 3

19. Het doel van deze aanbeveling is ervoor te zorgen dat personen die bepaalde inkomsten verwerven in een Lid-Staat waarvan zij geen ingezetene zijn, niet-discriminerend en billijk belast worden.

    Daarentegen moet worden voorkomen dat niet-ingezetenen fiscaal gunstiger behandeld worden dan andere belastingplichtigen. Dit geval zou zich kunnen voordoen, indien zij in de Lid-Staat waarvan zij ingezetene zijn, gebruik kunnen maken van aftrekposten en andere fiscale voordelen die hun reeds toegestaan worden in de Lid-Staat waarin zij werkzaam zijn.

    Bijgevolg is in dit artikel bepaald dat de Lid-Staat waarvan de betrokkene ingezetene is, in dergelijke gevallen de betreffende aftrekposten en andere fiscale voordelen kan weigeren.

    De Commissie is overigens wel van mening dat in de praktijk de toepassing van deze mogelijkheid zeer beperkt zal zijn. Zo is bij voorbeeld vastgesteld dat als de Lid-Staat waarvan de betrokkene ingezetene is, de gewone toerekening toepast om in andere Staten verworven inkomsten in aanmerking te nemen — hetgeen ook door de meerderheid van de Lid-Staten gedaan wordt —, dubbele aftrekposten in beginsel niet kunnen voorkomen.

Artikel 4

20. In deze aanbeveling worden de minimumvoorwaarden vastgesteld om een niet-discriminerende belastingheffing te waarborgen voor niet-ingezetenen in het land waarin zij werkzaam zijn.

    De aanbeveling belet de Lid-Staten niet regelingen te handhaven of in te voeren die voor de belastingplichtigen gunstiger zijn.