ARREST VAN HET HOF
14 februari 1995 *

In zaak C-279/93,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van het Bundesfinanzhof, in het aldaar aanhangig geding tussen

Finanzamt Köln-Altstadt

en

R. Schumacker,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 48 EEG-Verdrag,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: G. C. Rodríguez Iglesias, president, F. A. Schockweiler (rapporteur), P. J. G. Kapteyn en C. Gulmann, kamerpresidenten, G. F. Mancini, C. N. Kakouris, J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet en G. Hirsch, rechters,

* Procestaal: Duits.

advocaat-generaal: P. Léger
griffier: H. A. Rühl, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— het Finanzamt Köln-Altstadt, vertegenwoordigd door D. Deutgen, Leitender Regierungsdirektor bij het Finanzamt Köln-Altstadt,

— R. Schumacker, vertegenwoordigd door W. Kaefer, advocaat te Aken, en G. Saß, advocaat en belastingadviseur te Tervuren,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Röder, Ministerialrat bij het Bondsministerie van Economische zaken, en C. D. Quassowski, Regierungsdirektor bij hetzelfde ministerie, als gemachtigden,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door D. Raptis, juridisch adviseur van de staat, en I. Chalkias, adjunct-juridisch adviseur bij de juridische dienst van de staat, als gemachtigden,

— de Franse regering, vertegenwoordigd door C. de Salins, adjunct-directeur bij de directie juridische zaken van het Ministerie van Buitenlandse zaken, en J.-L. Falconi, secretaris buitenlandse zaken bij dezelfde directie, als gemachtigden,

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door A. Bos, juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, als gemachtigde, bijgestaan door A. Moses, QC,

— de Commissie, vertegenwoordigd door J. Grunwald en E. Traversa, leden van haar juridische dienst, als gemachtigden, bijgestaan door B. Knobbe-Keuk, hoogleraar aan de universiteit Bonn,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van het Finanzamt Köln-Altstadt, vertegenwoordigd door D. Deutgen en V. Nickel, Regierungsdirektor bij de Oberfinanzdirektion Köln, als gemachtigden, R. Schumacker, vertegenwoordigd door W. Kaefer en G. Saß, de Deense regering, vertegenwoordigd door P. Biering, juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, de Duitse regering, vertegenwoordigd door J. Sedemund, advocaat te Keulen, de Griekse regering, vertegenwoordigd door P. Kamarineas, juridisch adviseur van de staat, als gemachtigde, de Franse regering, vertegenwoordigd door J.-L. Falconi, de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door J. W. de Zwaan, adjunct-juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door J. E. Collins, bijgestaan door A. Moses, en de Commissie, vertegenwoordigd door J. Grunwald en E. Traversa, bijgestaan door B. Knobbe-Keuk, ter terechtzitting van 18 oktober 1994,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 22 november 1994,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 14 april 1993, binnengekomen bij het Hof op 14 mei daaraanvolgend, heeft het Bundesfinanzhof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag enkele prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 48 EEG-Verdrag, teneinde te kunnen beoordelen of sommige wettelijke bepalingen van de Bondsrepubliek

Duitsland inzake inkomstenbelasting, die belastingplichtigen verschillend behandelen al naar gelang zij op het nationale grondgebied wonen of niet, verenigbaar zijn met het gemeenschapsrecht.

2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen het Finanzamt Köln-Altstadt en R. Schumacker, een Belgisch onderdaan, over de voorwaarden van de belastingheffing ter zake van de door laatstgenoemde in Duitsland verworven inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking.

3 Het Duitse Einkommensteuergesetz (hierna: „EStG") maakt bij de belastingheffing van werknemers onderscheid naar gelang van hun woonplaats.

4 Volgens § 1, lid 1, EStG zijn natuurlijke personen die hun woonplaats of gewone verblijfplaats in Duitsland hebben, belastingplichtig over hun gehele inkomen („onbeperkte belastingplicht").

5 Natuurlijke personen daarentegen die niet hun woonplaats of gewone verblijfplaats in Duitsland hebben, zijn ingevolge lid 4 van deze bepaling slechts belastingplichtig over de in Duitsland verworven inkomsten („beperkte belastingplicht"). Tot de inkomsten uit Duitse bron behoren volgens § 49, lid 1, sub 4, onder meer inkomsten uit in Duitsland verrichte arbeid in dienstbetrekking.

6 De belasting over de inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking wordt in de Bondsrepubliek Duitsland in het algemeen door de werkgever als loonbelasting op het salaris van de werknemers ingehouden en vervolgens afgedragen aan de fiscus.

7 Voor de inhouding van de loonbelasting worden de onbeperkt belastingplichtige werknemers ingedeeld in tariefgroepen (§ 38b EStG). Tariefgroep I (algemene tarief van de belasting) omvat de ongehuwde werknemers. Gehuwde, niet duurzaam gescheiden levende werknemers vallen onder tariefgroep III (het zogenoemde „splitting"-tarief, § 26b EStG), indien beide echtgenoten in Duitsland wonen en onbeperkt belastingplichtig zijn. De Duitse „splitting"-regeling is ingevoerd om de progressie van de inkomstenbelasting af te zwakken. Zij houdt in, dat het totale inkomen van beide echtgenoten wordt samengeteld, waarna het fictief aan elk van hen voor de helft wordt toegerekend en vervolgens belast. Heeft de ene echtgenoot een hoog en de ander een laag inkomen, dan wordt de belastinggrondslag door de „splitting" genivelleerd en de progressie van de inkomstenbelasting afgezwakt.

8 Voorts kunnen onbeperkt belastingplichtige werknemers verzoeken om correctie van de over een jaar geheven loonbelasting („Lohnsteuerjahresausgleichsverfahren", § 42b EStG). Door de werkgever wordt een gedeelte van de geheven loonbelasting aan de werknemer gerestitueerd, wanneer de som van de maandelijkse inhoudingen hoger was dan het volgens de jaartabel verschuldigde belastingbedrag — bij voorbeeld omdat het salaris maandelijks varieerde.

9 Tot 1990 konden onbeperkt belastingplichtige werknemers ook bij de fiscus verzoeken om correctie van de over een jaar geheven loonbelasting. Sedertdien hebben zij het recht om het Finanzamt te verzoeken om de belasting bij wege van aanslag vast te stellen („Einkommensteuerveranlagungsverfahren", § 46 EStG). Aldus kunnen inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking worden gecompenseerd met verliezen bij andere categorieën inkomsten (bij voorbeeld dividenden).

10 Ten slotte worden onbeperkt belastingplichtigen belast naar hun totale draagkracht, dit wil zeggen dat ook alle overige bestanddelen van hun inkomen en hun persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking worden genomen (gezinslasten, uitgaven voor sociale voorzieningen en andere lasten die in het algemeen recht geven op belastingaftrek en -vermindering).

11 Sommige van deze voordelen worden de beperkt belastingplichtigen onthouden. De Duitse wet van 24 juni 1994 „zur einkommensteuerlichen Entlastung von Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen und zur Änderung anderer gesetzlicher Vorschriften (Grenzpendlergesetz)", dat aan deze situatie op nationaal niveau tegemoet wil komen, is in casu niet van belang, daar het nog niet in werking was getreden ten tijde van de feiten van het hoofdgeding.

12 Volgens de destijds vigerende wetgeving werden beperkt belastingplichtigen ongeacht hun burgerlijke staat in tariefgroep I (het algemene tarief) ingedeeld (§ 39d EStG). Zij misten dus het „splitting"-voordeel, en gehuwde belastingplichtigen werden op dezelfde voet behandeld als ongehuwden.

13 Voor de beperkt belastingplichtigen gold een vereenvoudigde belastingregeling. De door de werkgever maandelijks ingehouden loonbelasting werd in hun geval als eindheffing voor de inkomstenbelasting beschouwd. Zij konden geen aanspraak maken op de correctie van de loonbelasting door de werkgever (§ 50, lid 5, EStG) en evenmin op vaststelling van de belasting door de fiscus bij wege van aanslag. Door het ontbreken van een correctiemogelijkheid konden zij de eventueel te veel betaalde loonbelasting niet aan het eind van het jaar terugkrijgen.

14 Ten slotte hadden de beperkt belastingplichtigen in tegenstelling tot de onbeperkt belastingplichtigen geen mogelijkheid om uitgaven voor sociale voorzieningen (premies ouderdomspensioen, ziektekosten- of invaliditeitsverzekering) die de in de belastingtabel verwerkte vaste bedragen te boven gingen, in aftrek te brengen.

15 Verzoeker in het hoofdgeding heeft met zijn gezin steeds in België gewoond. Na een werkkring aldaar, werkte hij van 15 mei 1988 tot 31 december 1989 in Duits-

land in loondienst, doch bleef hij in België wonen. Mevrouw Schumacker oefent geen beroepswerkzaamheden uit; alleen in 1988 ontving zij een werkloosheidsuitkering in België. Sinds 1989 wordt het inkomen van het gezin uitsluitend gevormd door verzoekers salaris.

16 Op grond van artikel 15, lid 1, van de Duits-Belgische overeenkomst van 11 april 1967 tot vermijding van dubbele belasting kwam de bevoegdheid belasting te heffen over verzoekers salaris vanaf 15 mei 1988 toe aan de Bondsrepubliek Duitsland als het land waar de arbeid werd verricht. Op zijn salaris werd derhalve in Duitsland overeenkomstig de §§ 1, lid 4, en 39d EStG loonbelasting ingehouden door zijn werkgever, berekend volgens tariefgroep I.

17 Op 6 maart 1989 verzocht Schumacker het Finanzamt om de loonbelasting uit billijkheidsoverwegingen (§ 163 van de Abgabenordnung) te berekenen volgens tariefgroep III (die normaliter geldt voor gehuwde ingezetenen en recht geeft op „splitting") en het verschil tussen het maandelijks op basis van tariefgroep I ingehouden bedrag en het bedrag dat op grond van tariefgroep III zou zijn verschuldigd, terug te betalen.

18 Het Finanzamt wees het verzoek af bij beschikking van 22 juni 1989. Daarop wendde Schumacker zich tot het Finanzgericht Köln, dat zijn vorderingen met betrekking tot 1988 en 1989 toewees en het Finanzamt gelastte om een billijkheidsbeschikking krachtens § 163 Abgabenordnung te geven. Het Finanzamt stelde tegen het vonnis van het Finanzgericht Köln beroep in „Revision" in.

19 Het Bundesfinanzhof vraagt zich af, of artikel 48 EEG-Verdrag van belang kan zijn voor de in casu te geven uitspraak. Het heeft bijgevolg besloten de behande-

ling van de zaak te schorsen en het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de navolgende vragen:

„1) Kan artikel 48 EG-Verdrag het recht van de Bondsrepubliek Duitsland beperken om inkomstenbelasting te heffen van onderdanen van andere Lid-Staten?

Zo ja:

2) Staat artikel 48 EG-Verdrag de Bondsrepubliek Duitsland dan toe, van een natuurlijke persoon van Belgische nationaliteit die zijn enige woonplaats en zijn gewone verblijfplaats in België heeft en aldaar zijn beroepskwalificaties en beroepservaring heeft verworven c. q. opgedaan, een hogere inkomstenbelasting te heffen dan van een persoon die zijn woonplaats in de Bondsrepubliek Duitsland heeft en die voor het overige in vergelijkbare omstandigheden verkeert, wanneer eerstgenoemde in de Bondsrepubliek Duitsland arbeid in loondienst gaat verrichten zonder zijn woonplaats naar dat land te verleggen?

3) Luidt het antwoord op de vorige vraag anders, indien de in die vraag genoemde persoon van Belgische nationaliteit zijn inkomen vrijwel uitsluitend (d. w. z. voor meer dan 90 %) in de Bondsrepubliek Duitsland verwerft en dat inkomen ingevolge de tussen de Bondsrepubliek Duitsland en het Koninkrijk België gesloten overeenkomst tot vermijding van dubbele belasting ook enkel in de Bondsrepubliek Duitsland belastbaar is?

4) Is het in strijd met artikel 48 EG-Verdrag, wanneer de Bondsrepubliek Duitsland natuurlijke personen zonder woonplaats of gewone verblijfplaats in de

Bondsrepubliek Duitsland, die echter aldaar inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking verwerven, zowel uitsluit van de correctie van de over een jaar geheven loonbelasting als van de mogelijkheid om in de inkomstenbelasting te worden aangeslagen ter zake van de inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking?"

De eerste vraag

20 De vraag van de nationale rechter is in wezen, of artikel 48 van het Verdrag aldus moet worden uitgelegd, dat het beperkingen kan stellen aan het recht van een Lid-Staat, de voorwaarden en de modaliteiten van de heffing van belasting ter zake van op zijn grondgebied door een onderdaan van een Lid-Staat verworven inkomsten vast te stellen.

21 Voor het antwoord op deze vraag moet erop worden gewezen, dat ofschoon bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht de directe belastingen als zodanig niet tot de bevoegdheidssfeer van de Gemeenschap behoren, de Lid-Staten niettemin verplicht zijn de bij hen verbleven bevoegdheden in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen (zie arrest van 4 oktober 1991, zaak C-246/89, Commissie/Verenigd Koninkrijk, Jurispr. 1991, blz. I-4585, r. o. 12).

22 Het vrije verkeer van personen binnen de Gemeenschap brengt volgens artikel 48, lid 2, van het Verdrag de afschaffing mee van alle discriminatie op grond van nationaliteit tussen de werknemers der Lid-Staten, onder meer ten aanzien van de beloning.

23 Het Hof heeft in dit verband in het arrest van 8 mei 1990 (zaak C-175/88, Biehl, Jurispr. 1990, blz. I-1779, r. o. 12) beslist, dat het beginsel van gelijke behandeling

op het gebied van de beloning zou worden uitgehold, wanneer daaraan afbreuk kon worden gedaan door discriminerende nationale bepalingen inzake inkomstenbelasting. Om die redenen heeft de Raad in artikel 7 van verordening (EEG) nr. 1612/68 van 15 oktober 1968 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap (PB 1968, L 257, blz. 2) bepaald, dat een werknemer die onderdaan is van een Lid-Staat, op het grondgebied van een andere Lid-Staat dezelfde fiscale voordelen geniet als de nationale werknemers.

24 Derhalve moet op de eerste vraag worden geantwoord, 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.

De tweede en de derde vraag

25 Met deze vragen, die te zamen moeten worden onderzocht, wenst de nationale rechter te vernemen, enerzijds of artikel 48 van het Verdrag aldus moet worden uitgelegd, dat het zich verzet tegen de toepassing van een regeling van een Lid-Staat waardoor een werknemer die onderdaan is van een andere Lid-Staat en in deze laatste staat woont, doch in loondienst werkzaam is in de eerste staat, zwaarder wordt belast dan een werknemer die in de eerste staat woont en aldaar dezelfde werkzaamheid verricht. En anderzijds, of het voor het antwoord op die vraag verschil maakt, wanneer de onderdaan van de tweede Lid-Staat zijn inkomen geheel

of vrijwel uitsluitend verwerft door de in de eerste Lid-Staat verrichte arbeid en in de tweede Lid-Staat onvoldoende inkomsten geniet om aldaar zodanig te worden belast, dat zijn persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking kunnen worden genomen.

26 Om te beginnen moet worden bedacht, 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 (arrest van 12 februari 1974, zaak 152/73, Sotgiu, Jurispr. 1974, blz. 153, r. o. 11).

27 Het is juist, dat de in het hoofdgeding omstreden regeling van toepassing is ongeacht de nationaliteit van de betrokken belastingplichtige.

28 Een nationale regeling van dit type, die een onderscheid maakt aan de hand van het woonplaatscriterium, in die zin dat zij aan niet-ingezetenen bepaalde belastingvoordelen onthoudt die zij ingezetenen wel toekent, kan evenwel in het nadeel werken van hoofdzakelijk onderdanen van andere Lid-Staten. De niet-ingezetenen zijn immers in de meeste gevallen buitenlanders.

29 Het voorbehouden van fiscale voordelen aan uitsluitend de ingezetenen van een Lid-Staat, kan derhalve een indirecte discriminatie op grond van nationaliteit opleveren.

30 Volgens vaste rechtspraak is er slechts sprake van discriminatie, wanneer verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties of wanneer dezelfde regel wordt toegepast op verschillende situaties.

31 Bij de directe belastingen nu is de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen in het algemeen niet vergelijkbaar.

32 Het door een niet-ingezetene in een staat verworven inkomen vormt meestal slechts een deel van zijn totale inkomen, waarvan het zwaartepunt is geconcentreerd op de plaats waar hij woont. De persoonlijke draagkracht van de niet-ingezetene, die gevormd wordt door zijn totale inkomsten en zijn persoonlijke en gezinssituatie, kan voorts het gemakkelijkst worden beoordeeld op de plaats waar hij het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft. Die plaats correspondeert in het algemeen met de gebruikelijke woonplaats van de betrokkene. Ook in het internationale belastingrecht, en in het bijzonder het door de Organisatie voor economische samenwerking en ontwikkeling (OESO) opgestelde modelverdrag inzake dubbele belasting, wordt aanvaard dat het in beginsel de woonstaat is die bevoegd is de belastingplichtige naar het wereldinkomen te belasten, daarbij rekening houdend met diens persoonlijke en gezinsomstandigheden.

33 Dit is anders voor de ingezetene, aangezien in zijn geval de belangrijkste inkomstenbestanddelen gewoonlijk in de woonstaat zijn geconcentreerd. Voorts beschikt deze staat in het algemeen over de nodige gegevens om de globale draagkracht van de belastingplichtige, gelet op zijn persoonlijke en gezinssituatie, te kunnen beoordelen.

34 Wanneer derhalve een Lid-Staat een niet-ingezetene niet in aanmerking brengt voor bepaalde belastingvoordelen die hij aan de ingezetene verleent, dan is dat in de regel niet discriminerend, aangezien deze twee categorieën belastingplichtigen zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden.

35 Onder deze omstandigheden verzet artikel 48 van het Verdrag zich in beginsel niet tegen de toepassing van een regeling van een Lid-Staat waardoor de inkomsten van de niet-ingezetene die in deze staat in loondienst werkzaam is, zwaarder worden belast dan die van de ingezetene met dezelfde werkzaamheid.

36 Dit is echter anders in een geval als het onderhavige, waarin de niet-ingezetene geen inkomsten van betekenis geniet in de woonstaat en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen verwerft door de arbeid verricht in een andere staat, met als gevolg dat de woonstaat hem niet de voordelen kan toekennen die voortvloeien uit de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie.

37 Tussen de situatie van een dergelijke niet-ingezetene en die van een in een soortgelijke functie werkzame ingezetene bestaat 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.

38 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 discriminatie 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.

39 Onderzocht dient nog te worden, of er voor deze discriminatie een rechtvaardigingsgrond kan bestaan.

40 Door de Lid-Staten die opmerkingen hebben ingediend, is aangevoerd dat de discriminerende behandeling — wat betreft het rekening houden met de persoonlijke en gezinssituatie en de toepassing van de „splitting" — gerechtvaardigd wordt door de noodzaak van een coherente toepassing van de belastingregelingen op niet-ingezetenen. Het Hof heeft de noodzaak, de samenhang van het belastingstelsel te verzekeren, als rechtvaardigingsgrond aanvaard in het arrest van 28 januari 1992 (zaak C-204/90, Bachmann, Jurispr. 1992, blz. I-249, r. o. 28). Volgens deze staten bestaat er een verband tussen het in aanmerking nemen van de persoonlijke en

gezinssituatie en het recht belasting te heffen naar het wereldinkomen. Aangezien het aan de woonstaat is, die bij uitsluiting bevoegd is het wereldinkomen te belasten, rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie, behoort de staat waar de niet-ingezetene werkzaam is, diens persoonlijke en gezinssituatie niet in aanmerking te nemen, daar anders de persoonlijke en gezinssituatie van de niet-ingezetene tweemaal in aanmerking wordt genomen en hij in beide staten de desbetreffende belastingfaciliteiten geniet.

41 Dit argument kan niet worden aanvaard. 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.

42 Het in het hoofdgeding omstreden onderscheid vindt derhalve geen rechtvaardiging in de noodzaak, de samenhang van het toepasselijke belastingstelsel te verzekeren.

43 Het Finanzamt heeft ter terechtzitting gewezen op 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.

44 Dit argument kan evenmin worden aanvaard.

45 Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de Lid-Staten op het gebied van de directe belastingen (PB 1977, L 336, blz. 15) biedt namelijk vergelijkbare mogelijkheden om de noodzakelijke gegevens te verkrijgen, als er tussen de belastingdiensten op nationaal vlak bestaan. Er zijn derhalve geen administratieve beletselen om in de staat waar de arbeid wordt verricht, rekening te houden met de persoonlijke en gezinssituatie van de niet-ingezetene.

46 Bovendien moet, meer in het bijzonder wat de Bondsrepubliek Duitsland betreft, worden vastgesteld dat zij grensarbeiders die in Nederland wonen en in Duitsland werken, de met de persoonlijke en gezinssituatie samenhangende tegemoetkomingen, daaronder begrepen de „splitting"-faciliteit, verleent. Indien deze gemeenschapsonderdanen ten minste 90 % van hun inkomen op Duits grondgebied verwerven, worden zij namelijk behandeld zoals Duitse onderdanen, op grond van het Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlande van 21 oktober 1980, dat uitvoering geeft aan het aanvullend protocol bij de overeenkomst van 16 juni 1959 tussen de Bondsrepubliek Duitsland en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting.

47 Op de tweede en de derde vraag dient derhalve te worden geantwoord, dat artikel 48 van het Verdrag aldus moet 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, zoals in casu in het hoofdgeding, 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.

De vierde vraag

48 Deze vraag van de nationale rechter houdt in, of artikel 48 van het Verdrag aldus moet worden uitgelegd, dat het zich ertegen verzet, dat de wetgeving van een Lid-Staat inzake directe belastingen procedures als de jaarlijkse correctie van de ingehouden loonbelasting en de vaststelling van de belasting op inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking bij wege van aanslag, voorbehoudt aan ingezetenen, met uitsluiting van natuurlijke personen die in die staat weliswaar niet hun woonplaats of gewone verblijfplaats hebben, doch aldaar inkomsten uit dienstbetrekking verwerven.

49 Blijkens het antwoord op de tweede en de derde vraag worden niet-ingezeten gemeenschapsonderdanen in materieel opzicht gediscrimineerd tegenover in Duitsland wonende Duitse onderdanen. Nagegaan moet worden, of een dergelijke discriminatie eveneens in formeel opzicht bestaat, in zover de voormelde procedures slechts openstaan voor ingezeten Duitse onderdanen en niet voor niet-ingezeten gemeenschapsonderdanen. Zo nodig moet worden onderzocht, of deze discriminatie gerechtvaardigd is.

50 In Duitsland geldt de aan de bron geheven loonbelasting als voldoening van de belasting die over de inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking is verschuldigd.

51 Uit de verwijzingsbeschikking blijkt, dat wegens dit bevrijdende karakter van de heffing aan de bron de niet-ingezetenen om redenen van administratieve vereenvoudiging de mogelijkheid wordt onthouden om door middel van de procedure van de jaarlijkse correctie van de ingehouden loonbelasting of de vaststelling van

de belasting op inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking bij wege van aanslag, op het belastbaar inkomen drukkende lasten in aftrek te brengen (zoals verwervingskosten, bijzondere uitgaven of zogenoemde „buitengewone lasten") en aldus restitutie van een deel van de ingehouden loonbelasting te verkrijgen.

52 Hieruit kan een nadeel voor de niet-ingezetenen voortvloeien ten opzichte van de ingezetenen, daar volgens de §§ 42, 42a en 46 EStG bij hen voor de belastingheffing met alle op het belastbare inkomen drukkende lasten rekening wordt gehouden.

53 De Duitse regering heeft in haar opmerkingen benadrukt, dat het Duitse recht een procedure kent op grond waarvan niet-ingezeten belastingplichtigen de belastingdienst kunnen verzoeken om afgifte van een verklaring met daarin vermeld de aftrekken waarop zij aanspraak hebben, die door de belastingdienst achteraf gelijkmatig over het gehele kalenderjaar moeten worden verdeeld (§ 39d EstG). Volgens deze bepaling juncto § 41c EStG mag de werkgever dan bij de eerstvolgende salarisbetaling de tot dat tijdstip ingehouden loonbelasting restitueren, ingeval de werknemer hem een verklaring overlegt die terugwerkende kracht heeft. Indien de werkgever dit niet doet, kan de wijziging na afloop van het kalenderjaar door de belastingdienst worden uitgevoerd.

54 Hierbij moet echter worden opgemerkt, dat deze bepalingen geen bindende kracht hebben en dat noch het Finanzamt Köln-Altstadt noch de Duitse regering een bepaling heeft kunnen noemen die de belastingdienst verplicht, in alle gevallen te voorzien in de discriminerende gevolgen die uit de toepassing van de betrokken bepalingen van het EStG voortvloeien.

55 Voorts kunnen, omdat zij niet voor de genoemde procedures in aanmerking komen, niet-ingezetenen die in de loop van het jaar hun betrekking in een Lid-

Staat hebben opgezegd om in een andere Lid-Staat te gaan werken, of die een gedeelte van het jaar werkloos zijn geweest, geen teruggaaf van eventueel te veel geheven belasting verkrijgen van hun werkgever of de belastingdienst.

56 Blijkens de verwijzingsbeschikking bestaat er in het Duitse recht een billijkheidsregeling (§ 163 Abgabenordnung), volgens welke de niet-ingezetene de belastingdienst kan verzoeken zijn situatie te herbezien en het belastbare bedrag te herberekenen.

57 Voor de eisen van artikel 48 van het Verdrag volstaat het echter niet, wanneer de buitenlandse werknemer zich moet verlaten op door de belastingdienst van geval tot geval genomen billijkheidsmaatregelen. In het arrest Biehl (reeds aangehaald) heeft het Hof overigens een soortgelijk betoog van de Luxemburgse belastingdienst afgewezen.

58 Artikel 48 van het Verdrag verlangt dus een gelijke behandeling van niet-ingezeten gemeenschapsonderdanen en ingezeten nationale onderdanen op procedureel vlak. De uitsluiting van niet-ingezeten gemeenschapsonderdanen van de jaarlijkse afrekeningsprocedures die voor ingezeten nationale onderdanen bestaan, vormt een ongerechtvaardigde discriminatie.

59 Aan de nationale rechter moet derhalve worden geantwoord, dat artikel 48 van het Verdrag aldus moet worden uitgelegd, dat het zich ertegen verzet, dat de wetgeving van een Lid-Staat inzake directe belastingen procedures als de jaarlijkse correctie van de ingehouden loonbelasting en de vaststelling van de belasting op inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking bij wege van aanslag, voorbehoudt aan ingezetenen,

met uitsluiting van natuurlijke personen die in die staat weliswaar niet hun woonplaats of gewone verblijfplaats hebben, doch aldaar inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking verwerven.

Kosten

60 De kosten door de Deense, de Duitse, de Griekse, de Franse, de Nederlandse en de Britse regering en door de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, komen niet voor vergoeding in aanmerking. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE,

uitspraak doende op de door het Bundesfinanzhof bij beschikking van 14 april 1993 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) Artikel 48 van het Verdrag moet aldus 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 nationale onderdaan in dezelfde omstandigheden.

2) 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, zoals in casu in het hoofdgeding, 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.

3) Artikel 48 van het Verdrag moet aldus worden uitgelegd, dat het zich ertegen verzet, dat de wetgeving van een Lid-Staat inzake directe belastingen procedures als de jaarlijkse correctie van de ingehouden loonbelasting en de vaststelling van de belasting op inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking bij wege van aanslag, voorbehoudt aan ingezetenen, met uitsluiting van natuurlijke personen die in die staat weliswaar niet hun woonplaats of gewone verblijfplaats hebben, doch aldaar inkomsten uit arbeid in dienstbetrekking verwerven.

Rodríguez Iglesias Schockweiler Kapteyn

Gulmann Mancini Kakouris

Moitinho de Almeida Murray Edward

Puissochet Hirsch

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 14 februari 1995.

De griffier

R. Grass

De president

G. C. Rodríguez Iglesias