ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

12 december 2002 *

In zaak C-385/00,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van de Hoge Raad der Nederlanden in het aldaar aanhangige geding tussen

F. W. L. de Groot

en

Staatssecretaris van Financiën,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 48 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 39 EG) en artikel 7 van verordening (EEG) nr. 1612/68 van de Raad van 15 oktober 1968 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap (PB L 257, blz. 2),

* Procestaal: Nederlands.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: M. Wathelet (rapporteur), kamerpresident, C. W. A. Timmermans, D. A. O. Edward, P. Jann en A. Rosas, rechters,

advocaat-generaal: P. Léger,
griffier: M.-F. Contet, administrateur,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door V. J. M. Koningsberger als gemachtigde,

— de Belgische regering, vertegenwoordigd door C. Pochet als gemachtigde,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door W.-D. Plessing en B. Muttelsee-Schön als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door H. Michard en H. M. H. Speyart als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van F. W. L. de Groot, vertegenwoordigd door R. van der Jagt, advocaat; de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door H. G. Sevenster als gemachtigde, en de Commissie, vertegenwoordigd door H. Michard en H. M. H. Speyart, ter terechtzitting van 18 april 2002,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 20 juni 2002,

het navolgende

Arrest

1 Bij arrest van 18 oktober 2000, ingekomen bij het Hof op 20 oktober daaraanvolgend, heeft de Hoge Raad der Nederlanden krachtens artikel 234 EG twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 48 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 39 EG) en artikel 7 van verordening (EEG) nr. 1612/68 van de Raad van 15 oktober 1968 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap (PB L 257, blz. 2).

2 Deze vragen zijn gerezen in een geschil tussen De Groot, een Nederlands onderdaan die in verschillende lidstaten werkzaam is geweest, en de Staatssecretaris van Financiën over de berekening van de inkomstenbelasting die hem over 1994 in zijn woonstaat is opgelegd.

De toepasselijke bepalingen

De gemeenschapsregeling

3 Artikel 48, leden 1 en 2, van het Verdrag luidt: „Het verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap is vrij" en „[d]it houdt de afschaffing in van elke discriminatie op grond van de nationaliteit tussen de werknemers der lidstaten, wat betreft de werkgelegenheid, de beloning en de overige arbeidsvoorwaarden".

4 Artikel 7, leden 1 en 2, van verordening nr. 1612/68 bepaalt:

„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 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."

De overige op het hoofdgeding toepasselijke bepalingen

Het verdragsrecht

5 Het Koninkrijk der Nederlanden heeft bilaterale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belastingheffing gesloten met de Bondsrepubliek Duitsland, de Franse Republiek en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland (hierna: de „bilaterale overeenkomsten"), volgens een door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) ontwikkelde modelovereenkomst.

6 Het betreft de volgende overeenkomsten:

— 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, ondertekend te 's-Gravenhage op 16 juni 1959 (*Tractatenblad* 1959, 85), zoals nadien gewijzigd (*Tractatenblad* 1960, 107; 1980, 61 en 200; 1991, 95; 1992, 14, en 1994, 81) (hierna: „overeenkomst met Duitsland");

— 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, ondertekend te 's-Gravenhage op 16 maart 1973 (*Tractatenblad* 1973, 83), zoals nadien gewijzigd (*Tractatenblad* 1974, 41) (hierna: „overeenkomst met Frankrijk"), en

— 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, ondertekend te 's-Gravenhage op 17 november 1980 (*Tractatenblad* 1980, 205), zoals nadien gewijzigd (*Tractatenblad* 1981, 54 en 108; 1983, 128; 1989, 128, en 1991, 12-14) (hierna: „overeenkomst met het Verenigd Koninkrijk").

7 Ingevolge artikel 15, lid 1, van de overeenkomst met het Verenigd Koninkrijk wordt de beloning die door een inwoner van Nederland ter zake van een dienstbetrekking wordt verkregen, in het Verenigd Koninkrijk belast indien de dienstbetrekking aldaar wordt uitgeoefend.

8 Volgens artikel 22, lid 2, sub b, van deze overeenkomst moet het Koninkrijk der Nederlanden de inkomensbestanddelen die in het Verenigd Koninkrijk mogen worden belast, ter voorkoming van dubbele belasting vrijstellen door een vermindering van de Nederlandse belasting toe te staan die wordt berekend overeenkomstig de bepalingen in de Nederlandse wetgeving tot het vermijden van dubbele belasting.

9 Op een gelijkaardige manier wordt in artikel 10 van de overeenkomst met Duitsland en artikel 15 van de overeenkomst met Frankrijk bepaald dat de niet in de woonstaat verworven inkomsten in de werkstaat aan de bron worden belast. De in Duitsland en Frankrijk verworven en aldaar reeds belaste inkomsten zijn derhalve, ter voorkoming van dubbele belasting, in Nederland vrijgesteld van inkomstenbelasting.

10 Voorts is in de overeenkomst met Duitsland (artikel 20, lid 3) en de overeenkomst met Frankrijk (artikel 24, A, sub 2) de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van inkomsten die een inwoner van Nederland geniet uit in deze staten uitgeoefende dienstbetrekkingen, geregeld op een wijze die qua resultaat overeenkomt met hetgeen tussen Nederland en het Verenigd Koninkrijk geldt.

11 Anders dan de overeenkomst met het Verenigd Koninkrijk, die expliciet de unilaterale Nederlandse regels ter voorkoming van dubbele belasting noemt en voor de berekening van de belastingvermindering uitdrukkelijk naar de nationale wettelijke regeling verwijst, bevatten de overeenkomst met Duitsland en de overeenkomst met Frankrijk een dergelijke verwijzing niet en bepalen zij zelf dat voor de berekening van de belastingvermindering in Nederland, de evenredigheidsbreuk wordt toegepast. Deze breuk, die in punt 18 van dit arrest in detail wordt uitgelegd, is gelijk aan de uitkomst van een deling met als teller het buitenlandse onzuivere inkomen en als noemer het wereldwijde onzuivere inkomen.

12 Voorts past Nederland in zijn bilaterale betrekkingen met de Bondsrepubliek Duitsland (artikel 20, lid 3, van de overeenkomst met Duitsland), de Franse Republiek (artikel 24, A, sub 1, van de overeenkomst met Frankrijk) of het Verenigd Koninkrijk (artikel 22, lid 2, sub a en b, van de overeenkomst met het Verenigd Koninkrijk), de methode van vrijstelling met progressievoorbehoud toe, die wordt uiteengezet in artikel 23 A, leden 1 en 3, van de modelovereenkomst van de OESO.

13 Wanneer in Nederland wonende Nederlandse belastingplichtigen inkomsten verwerven in een of meer van deze andere lidstaten, heft Nederland derhalve de belasting over de in die andere lidstaat of lidstaten belaste inkomsten niet, maar behoudt het zich het recht voor om voor de vaststelling van de hoogte van de belasting met deze vrijgestelde inkomsten rekening te houden door toepassing van de progressieregel.

Het nationale recht

14 In Nederland was de directe belastingheffing van natuurlijke personen ten tijde van de feiten geregeld bij de Wet houdende regels met betrekking tot de belasting op de inkomsten van 16 december 1964 (*Staatsblad* 1964, 519; hierna: „wet op de inkomstenbelasting"), zoals laatstelijk gewijzigd bij de wet van 24 december 1993 (*Staatsblad* 1993, nr. 760), en bij de Wet op de loonbelasting van 18 december 1964 (*Staatsblad* 1964, 521).

15 Verder stonden de nationale regels ter voorkoming van dubbele belasting ten tijde van de feiten in het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 van 21 december 1989 (*Staatsblad* 1989, 594), in werking getreden op 1 januari 1990, zoals gewijzigd bij koninklijk besluit van 23 december 1994 (*Staatsblad* 1994, 964; hierna: „besluit van 1989"), in werking getreden op 1 januari 1995.

Regels ter voorkoming van dubbele belasting en wijze van toepassing daarvan

16 Volgens artikel 2, lid 2, sub b, van het besluit van 1989 bestaat het in het buitenland verworven onzuivere inkomen uit het gezamenlijke bedrag van de onzuivere inkomsten die de belastingplichtige in het buitenland verwerft, zijnde

„de niet als winst uit buitenlandse onderneming aan te merken voordelen [...] uit

1. arbeid, voorzover zij worden genoten ter zake van arbeid welke in privaatrechtelijke dienstbetrekking binnen het gebied van de andere Mogendheid wordt verricht of is verricht".

17 Ten tijde van de feiten bepaalde artikel 3 van het besluit van 1989:

„1. De [krachtens een verdrag 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 op de inkomstenbelasting [...] verschuldigd zou zijn zonder toepassing van [een dergelijk verdrag]. Deze vermindering is gelijk aan het bedrag dat tot de belasting welke volgens de Wet op de inkomstenbelasting [...] 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 5A, 5B, 5C 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 [...]"

18 Voor de berekening van de vermindering van de inkomstenbelasting ter voorkoming van dubbele belasting wordt het globale inkomen derhalve vermenigvuldigd met de „evenredigheidsbreuk". De teller van deze breuk is het buitenlandse onzuivere inkomen en de noemer het wereldwijde onzuivere inkomen.

19 Het besluit van 1989 bevat in beginsel de regels die door de Nederlandse belastingdienst worden toegepast wanneer er geen bilaterale overeenkomst is gesloten. Deze regels zijn in het hoofdgeding echter toch van toepassing, in de eerste plaats omdat de overeenkomst met het Verenigd Koninkrijk bepaalt dat de door de belastingdienst verleende vrijstelling ter voorkoming van dubbele belastingheffing moet worden berekend volgens de Nederlandse bepalingen ter voorkoming van dubbele belasting, dat wil zeggen het besluit van 1989, waarin de evenredigheidsbreuk is opgenomen, en in de tweede plaats omdat ook in de overeenkomsten met Duitsland en met Frankrijk is bepaald dat in de bilaterale betrekkingen met Nederland de evenredigheidsbreuk wordt toegepast.

Berekening van de belasting

20 In het geval van een in Nederland wonende belastingplichtige wordt de verschuldigde belasting ingevolge de wet op de inkomstenbelasting berekend als volgt.

21 Wanneer de in Nederland wonende belastingplichtige, zoals De Groot, deels in Nederland en deels in een andere lidstaat inkomsten verwerft, wordt de belasting allereerst berekend volgens het gewone progressieve tarief, over het totale inkomen, met inbegrip van de vrijgestelde inkomsten uit buitenlandse bron, onder aftrek van de wegens alimentatieverplichtingen betaalde bedragen en van de belastingvrije som waarop de belastingplichtige gezien zijn persoonlijke en gezinssituatie recht heeft.

22 Dit theoretische bedrag wordt verminderd met de vrijstelling uit hoofde van de in de verschillende werkstaten verworven en belaste inkomsten.

23 Voor de berekening van de vrijstelling waarop de belastingplichtige recht heeft, wordt de belasting op het globale inkomen vermenigvuldigd met de evenredigheidsbreuk.

24 De door de belastingplichtige wegens alimentatieverplichtingen betaalde bedragen en de belastingvrije som, die in aanmerking worden genomen bij de berekening van de belasting over het totale inkomen, worden niet afgetrokken van het wereldwijde onzuivere inkomen in de noemer van de evenredigheidsbreuk.

25 Uit de nota van toelichting bij het koninklijk besluit van 7 november 1991 tot wijziging van het besluit van 1989 blijkt:

„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)."

26 Door de vrijstelling aldus te berekenen wil men de aftrekposten in verband met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige verdelen over zijn gehele inkomen. Deze aftrekposten worden dus op de in Nederland verschuldigde belastingen slechts in mindering gebracht naar evenredigheid van de door de belastingplichtige in deze lidstaat verworven inkomsten.

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

27 In 1994 woonde De Groot in Nederland. Hij heeft tot 1 april 1994 in Nederland en in andere lidstaten gewerkt als werknemer van in Nederland, Duitsland, Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschappen behorend tot het „Applied Materials"-concern. Per 1 april 1994 is zijn arbeidsovereenkomst met deze vennootschappen beëindigd. In de loop van 1994 heeft De Groot van de Nederlandse vennootschap 89 665 NLG, van de Duitse vennootschap 74 395 NLG, van de Franse vennootschap 84 812 NLG en van de Britse vennootschap 35 009 NLG aan inkomsten verworven.

28 Van 1 april 1994 tot 29 oktober 1995 is De Groot werkloos geweest. Over de periode van 1 april 1994 tot en met 31 december 1994 heeft hij in Nederland een bedrag van in totaal 34 743 NLG aan uitkeringen wegens ziekte en werkloosheid ontvangen.

29 Na de ontbinding van zijn huwelijk in 1987 had De Groot een alimentatieverplichting. Op 26 december 1994 heeft hij deze verplichting afgekocht voor een bedrag van 135 000 NLG. Daarnaast had hij in 1994 reeds reguliere alimentatietermijnen betaald ten bedrage van 43 230 NLG.

30 Over de door hem in 1994 ter zake van de dienstbetrekkingen met de buitenlandse vennootschappen ontvangen inkomsten heeft De Groot in het buitenland inkomstenbelasting betaald, en wel omgerekend 16 768 NLG in Duitsland, 12 398 NLG in Frankrijk en 11 335 NLG in het Verenigd Koninkrijk. Bij de berekening van deze belastingheffing is in de verschillende lidstaten geen rekening gehouden met de in 1994 door De Groot verrichte alimentatiebetalingen.

31 In zijn aangifte voor 1994 in Nederland heeft De Groot in het kader van de voorkoming van dubbele belasting verzocht om een vermindering over een bedrag van 187 348 NLG, het totale buitenlandse inkomen ad 193 816 NLG minus een evenredig deel van de beroepskosten ad 6 468 NLG.

32 De belastinginspecteur heeft de vermindering berekend volgens de in artikel 3 van het besluit van 1989 en de overeenkomsten met Duitsland en met Frankrijk vastgelegde evenredigheidsmethode, dat wil zeggen met toepassing van de evenredigheidsbreuk. Dienovereenkomstig heeft hij De Groot voor het belastingjaar 1994 een aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen opgelegd.

33 Na herhaaldelijk bezwaar is deze aanslag verminderd, maar naar het gevoel van De Groot niet voldoende. De Groot is daarop bij het Gerechtshof te Amsterdam in beroep gekomen tegen de beslissing van de belastinginspecteur inzake de vermindering. Hij heeft gesteld dat de toepassing van de evenredigheidsmethode hem fiscaal benadeelde en in zijn geval leidde tot een door artikel 48 van het Verdrag verboden belemmering van het vrije verkeer van werknemers, respectievelijk van de vrijheid van vestiging, omdat deze methode tot gevolg heeft dat hij een deel van het profijt van zijn persoonlijke aftrekposten verliest.

34 Het Gerechtshof te Amsterdam heeft dit voor in Nederland wonende belastingplichtigen die in een andere lidstaat hebben gewerkt, nadelige effect erkend, maar heeft geoordeeld dat hier geen sprake was van een door artikel 48 van het Verdrag verboden belemmering, doch van nadelige consequenties die waren toe te schrijven aan dispariteiten tussen de nationale inkomstenbelastingstelsels van de betrokken lidstaten. Het Gerechtshof beriep zich hierbij op het arrest van het Hof van 12 mei 1998, Gilly (C-336/96, Jurispr. blz. I-2793).

35 Tegen deze uitspraak heeft De Groot beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad.

36 Deze beschrijft de consequenties van de toepassing van de evenredigheidsbreuk voor De Groot als volgt:

„De toepassing van de [in geding zijnde nationale] bepalingen heeft ertoe geleid dat de persoonlijke verplichtingen welke in 1994 op belanghebbende hebben gedrukt, te weten de als zodanig aan te merken alimentatiebetalingen tot een totaalbedrag van 178 230 NLG, niet zijn verdisconteerd in de [...] evenredigheidsbreuk, terwijl zij wel het bedrag van de belasting waarop die breuk is toegepast,

hebben verlaagd. Hetzelfde geldt voor de belastingvrije som. Deze persoonsgebonden tegemoetkomingen hebben daardoor geen effect gehad op de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting. Als gevolg daarvan leidt een met de evenredigheidsbreuk evenredig gedeelte van het bedrag van die tegemoetkomingen niet tot effectieve vermindering van de verschuldigde Nederlandse belasting. Nu de persoonlijke verplichtingen en de persoonlijke en gezinssituatie van belanghebbende niet, ook niet voor een deel, in aanmerking zijn genomen bij de heffing van buitenlandse belasting, is belanghebbende in mindere mate fiscaal tegemoetgekomen wegens te zijnen laste gekomen 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 zou hebben genoten uit een of meer alleen in Nederland uitgeoefende dienstbetrekkingen."

37 De advocaat-generaal bij de Hoge Raad heeft de orde van grootte van dit nadeel als volgt becijferd:

„De belanghebbende verliest als gevolg van de pro rata toerekening aan het buitenlandse deel van het inkomen 187/309e deel (dat is ruim 60 %) van zijn belastingreductie ter voorkoming van dubbele belasting."

38 De advocaat-generaal bij de Hoge Raad heeft tevens opgemerkt:

„Tegenover het nadeel van het ‚weglopen' van 60 % van belanghebbendes belastingreductie staat een voordeel: de belanghebbende verwerft inkomsten in drie bronlanden die bij de bepaling van de progressie in hun tarief geen van drieën rekening houden met buiten dat bronland verdiend inkomen. Daardoor geniet de belanghebbende een belangrijk progressievoordeel. Zouden de drie betrokken bronlanden net als de woonstaat rekening houden met de hoogte van het

wereldinkomen bij de tariefsbepaling voor de belastingheffing over het bronlandinkomen, dan zou de belanghebbende, gezien de hoogte van zijn wereldinkomen in 1994 (ook na aftrek van persoonsgebonden aftrekposten), in alle drie de bronlanden in hogere tariefschijven terecht komen en dus meer belasting betalen. Het is tot nu toe ongebruikelijk voor een bronland om van buitenlands belastingplichtigen opgave te verlangen van hun wereldinkomen teneinde net als het woonland een progressievoorbehoud te effectueren en om opgave van persoonlijke omstandigheden te verlangen teneinde daarmee net als het woonland evenredig rekening te houden."

39 Anders dan het Gerechtshof te Amsterdam is de Hoge Raad van oordeel dat het arrest Gilly niet elke twijfel wegneemt omtrent de vraag of het door De Groot ondervonden nadeel een door artikel 48 van het Verdrag verboden belemmering oplevert.

40 De Hoge Raad erkent weliswaar dat het Hof in punt 49 van het arrest Gilly heeft overwogen dat de dispariteit, die voortvloeit uit het feit dat in de woonstaat wel rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige terwijl dit in de werkstaat niet wordt gedaan, het gevolg is van het feit dat de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen inzake directe belastingen in het algemeen niet vergelijkbaar zijn.

41 De Hoge Raad is evenwel van mening dat die overweging in het arrest Gilly in het teken staat van de afwijzing door het Hof van de stelling dat de door de woonstaat te verrekenen belasting even hoog had moeten zijn als de in de werkstaat betaalde belasting.

42 In het hoofdgeding hekelt De Groot de ongelijke behandeling die Nederland zijn aldaar wonende belastingplichtigen geeft ter zake van de inaanmerkingneming van hun persoonlijke verplichtingen en hun persoonlijke en gezinssituatie, al naar

gelang zij hun inkomen geheel in de woonstaat verwerven, dan wel voor een gedeelte in de woonstaat en voor een ander gedeelte in een andere lidstaat. De Hoge Raad merkt op dat een dergelijk verschil ook dan tot een hogere belastingdruk voor laatstbedoelde categorie belastingplichtigen kan leiden, indien de woonstaat en de werkstaat hetzelfde belastingstelsel hanteren en gelijke tarieven kennen.

43 De Hoge Raad vraagt zich dan ook af of de Nederlandse methode om een evenredig deel van de aftrekposten toe te rekenen aan het wereldwijde inkomen, verenigbaar is met artikel 48 van het Verdrag. Hij is van mening dat die toerekening gerechtvaardigd zou zijn, indien men ervan zou mogen uitgaan dat in de bronstaat (of werkstaat), naar rata van het aandeel van de in die lidstaat verdiende inkomsten in het totale inkomen, aan de belastingplichtige de persoonsgebonden fiscale tegemoetkomingen worden verleend waarin de wetgeving van de bronstaat ten behoeve van zijn ingezetenen voorziet. De Hoge Raad stelt echter vast dat geen van de lidstaten waarin De Groot buiten Nederland heeft gewerkt, dergelijke tegemoetkomingen verleent.

44 Volgens de Hoge Raad blijkt voorts uit de arresten van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225), en 14 september 1999, Gschwind (C-391/97, Jurispr. blz. I-5451), dat die lidstaten ook niet verplicht waren die tegemoetkomingen te verlenen, nu de inkomsten die De Groot in 1994 buiten zijn woonstaat heeft verdiend, niet zijn gehele of nagenoeg gehele gezinsinkomen uitmaakten.

45 Uit deze twee arresten kan volgens de Hoge Raad ook niet met zekerheid worden opgemaakt dat, indien het bedrag van de in de woonstaat verschuldigde belasting daarvoor toereikend zou zijn, de woonstaat, ongeacht eventuele beletselen voortvloeiend uit het door hem alleen dan wel uit het door hem en een andere staat gezamenlijk in het kader van een bilateraal verdrag ter voorkoming van dubbele belasting gekozen stelsel voor de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie, aan de betrokken belastingplichtige een even grote effectieve aftrek wegens die situatie moet verlenen als waarop hij aanspraak zou hebben gehad indien hij zijn gehele inkomen in de woonstaat zou hebben verdiend.

46 De Hoge Raad acht het dan ook noodzakelijk, vragen te stellen over de verenigbaarheid van de Nederlandse belastingregeling ter voorkoming van dubbele belastingheffing met het gemeenschapsrecht. Hij heeft daarom 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 van de Raad 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?"

De eerste vraag

47 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 in de weg staan aan een regeling als bedoeld in het hoofdgeding, die al dan niet is overgenomen in een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belastingheffing, op grond waarvan een belastingplichtige voor de berekening van zijn inkomsten-

belasting in de 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.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

48 De Groot merkt allereerst op dat het Hof in punt 13 van het arrest van 7 juli 1988, Stanton (143/87, Jurispr. blz. 3877), heeft geoordeeld dat de verdragsbepalingen betreffende het vrije verkeer van personen beogen, het de gemeenschapsonderdanen gemakkelijker te maken om het even welk beroep uit te oefenen op het gehele grondgebied van de Gemeenschap en in de weg staan aan een nationale regeling die deze onderdanen minder gunstig behandelt wanneer zij op het grondgebied van meer dan één lidstaat werkzaam willen zijn.

49 Voorts heeft hij voor de aftrekposten in verband met zijn persoonlijke situatie een lager fiscaal voordeel genoten dan het geval geweest zou zijn indien hij uitsluitend in zijn woonstaat Nederland had gewerkt. Hij is dan ook fiscaal benadeeld doordat hij arbeidsovereenkomsten in meerdere lidstaten heeft gehad.

50 De in Nederland gevolgde methode ter voorkoming van dubbele belastingheffing, te weten inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie door toepassing van de evenredigheidsbreuk, is bijgevolg een hinderpaal voor het vrije verkeer van werknemers. Anders dan in de zaak die tot het arrest Gilly heeft geleid, houdt deze hinderpaal geen verband met het verschil tussen de belastingtarieven van de lidstaten. Ook vloeit hij niet voort uit de overeenkom-

sten met Duitsland, met Frankrijk en met het Verenigd Koninkrijk, maar is hij het gevolg van de wijze waarop Nederland deze overeenkomsten uitvoert. Om deze redenen zijn de bepalingen van het Verdrag inzake het vrije verkeer van personen van toepassing op een situatie als de zijne.

51 Ten slotte is het volgens De Groot aan de woonstaat en niet aan de werkstaat om de persoonlijke fiscale voordelen te verlenen.

52 Volgens de Nederlandse en de Belgische regering staat artikel 48 van het Verdrag niet in de weg aan de toepassing van bepalingen als die van de bilaterale overeenkomsten en de Nederlandse regeling.

53 De Nederlandse regering erkent het door de toepassing van de evenredigheidsbreuk veroorzaakte nadeel voor belastingplichtigen in de situatie van De Groot. Een beroep op het gemeenschapsrecht tegen de woonstaat heft dit nadeel echter niet op. Een dergelijk nadeel is namelijk niet het gevolg van de nationale wetgeving inzake de voorkoming van dubbele belasting, maar in wezen het gevolg van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten op basis van een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belastingheffing — die niet binnen de werkingssfeer van de bepalingen van het Verdrag valt — en van het feit dat de werkstaten geen aftrek in verband met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtigen verlenen, hetgeen op zich niet in strijd is met het Verdrag.

54 Voorts is de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie van De Groot in overeenstemming met het oordeel in het arrest Schumacker, reeds aangehaald. In dat arrest heeft het Hof immers voor recht verklaard dat het in beginsel de woonstaat is die de persoonlijke en gezinssituatie van belastingplichtigen in aanmerking neemt op basis van een toereikende belastinggrondslag.

Dit beginsel lijdt uitzondering indien de niet-ingezeten belastingplichtige het grootste deel van zijn inkomen en nagenoeg zijn gehele gezinsinkomen in de werkstaat verwerft.

55 De Nederlandse autoriteiten hebben in deze zaak dit beginsel toegepast. Op grond van de belastingverdragen met Duitsland, Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk, die de heffingsbevoegdheid aan Nederland toewijzen, heeft Nederland als woonstaat bij het bepalen van de Nederlandse heffinggrondslag de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige in aanmerking genomen. De persoonlijke aftrekposten van De Groot zijn daarbij volledig in mindering gekomen op het volgens de Nederlandse wetgeving in Nederland belastbare, totale wereldwijde inkomen.

56 Het door De Groot gewraakte effect heeft zich dan ook niet voorgedaan bij de toepassing van de nationale heffingsbepalingen, maar eerst bij het toepassen van de bij de bilaterale overeenkomsten ingevoerde methode ter voorkoming van dubbele belasting. In Nederland wordt namelijk bij de toepassing van de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud en bij de berekening van de belastingvermindering een naar evenredigheid bepaald deel van de persoonlijke aftrekposten toegerekend aan het aldaar vrijgestelde inkomen.

57 Als vervolgens dat deel in de werkstaat of de werkstaten niet in aftrek kan worden gebracht op de over de aldaar verworven inkomsten geheven belasting, dan is dit een gevolg van de verschillen tussen de belastingstelsels van de lidstaten, welke blijkens het arrest Gilly niet in strijd zijn met het gemeenschapsrecht.

58 Dat de woonstaat de persoonlijke aftrekposten naar evenredigheid toerekent aan het vrijgestelde inkomen, is dus niet strijdig met artikel 48 van het Verdrag.

59 De enige oplossing voor een nadeel als dat van een belastingplichtige in de situatie van De Groot, is dat de werkstaat of werkstaten de aftrekposten in verband met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige naar evenredigheid in mindering brengen op de aldaar verworven inkomsten. De huidige stand van het gemeenschapsrecht verplicht de werkstaat niet om aldus te werk te gaan wanneer de belastingplichtige niet nagenoeg het volledige gezinsinkomen in de werkstaat verdient. Alleen in dat specifieke geval moet de werkstaat ingevolge het arrest Schumacker, reeds aangehaald, deze persoonlijke aftrekposten in aanmerking nemen. Nederland heeft overigens in januari 2001, weliswaar als werkstaat en niet als woonstaat, dit systeem in zijn belastingwetgeving opgenomen.

60 Bovendien moeten volgens de Nederlandse regering aftrekposten, voorzover zij slechts aan bepaalde inkomstenbronnen en niet aan andere kunnen worden toegerekend, worden verdeeld over alle inkomsten, hetgeen rechtvaardigt dat de woonstaat deze slechts voor een aan de op zijn grondgebied verworven inkomsten evenredig deel in aanmerking neemt.

61 Volgens de Belgische regering genieten belastingplichtigen die gebruikmaken van hun recht van vrij verkeer, vaak een niet te verwaarlozen fiscaal voordeel, de „salary split". Het progressieve tarief van de inkomstenbelasting bevoordeelt de werknemer die, zoals De Groot, in elke werkstaat slechts over een deel van zijn inkomsten wordt belast.

62 Het fiscale voordeel dat niet-ingezeten werknemers aldus ten opzichte van ingezeten werknemers genieten wegens het ontbreken van belastingprogressiviteit, is in strijd met het beginsel van de fiscale gelijkheid, dat inhoudt dat de belastingplichtige belasting moet betalen naar zijn draagkracht. Een niet-ingezeten werknemer betaalt immers altijd minder belasting dan de ingezeten werknemer met hetzelfde inkomen.

63 Voorts laat de gestelde discriminatie, waarbij inwoners van Nederland ongelijk worden behandeld naargelang zij inkomsten ontvangen in Nederland of in het buitenland, de situatie in de werkstaat buiten beschouwing. Het probleem moet niet in de woonstaat worden opgelost, maar in de werkstaat. De werkstaat moet zijn niet-ingezetenen kunnen belasten op basis van hun wereldwijde inkomen en belastingvoordelen wegens de persoonlijke en gezinssituatie kunnen verlenen naar rata van hun op zijn grondgebied verworven inkomen.

64 Op grond van de rechtspraak Schumacker en Gschwind, reeds aangehaald, is het de werkstaat toegestaan, geen enkel fiscaal voordeel wegens de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige te verlenen. De woonstaat verplichten, enkel over het nationale deel van de inkomsten alle fiscale voordelen wegens deze situatie te verlenen, zou ertoe leiden dat de volledige last van deze fiscale voordelen op de woonstaat rust. Deze oplossing is onrechtvaardig, daar de woonstaat wél het merendeel van de aan de belastingplichtige geleverde openbare diensten voor zijn rekening neemt, en zou leiden tot een resultaat dat niet strookt met de doelstelling van artikel 48 van het Verdrag.

65 Ten slotte stelt de Belgische regering dat een verplichting voor de woonstaat om enkel over het nationale deel van de inkomsten alle fiscale voordelen wegens de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige te verlenen, belastingontwijking en fraude in de hand werkt doordat zij de „salary split" zullen „pushen".

66 Volgens de Duitse regering kan artikel 48 van het Verdrag door een werknemer worden ingeroepen jegens de lidstaat waarvan hij onderdaan is en waar hij woont, wanneer hij, zoals in het hoofdgeding het geval is, gebruik heeft gemaakt van zijn recht van vrij verkeer binnen de Gemeenschap door behalve in zijn woonstaat ook op het grondgebied van een andere lidstaat werkzaam te zijn. Het is aan de woonstaat om de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige volledig in aanmerking te nemen wanneer dit in de werkstaat niet is gebeurd, daar

de woonstaat over de nodige gegevens beschikt om de totale draagkracht van de belastingplichtige, gelet op deze situatie, te kunnen beoordelen. Zoals het Hof in het arrest Schumacker heeft vastgesteld, kan de persoonlijke draagkracht van een niet-ingezetene, die gevormd wordt door zijn totale inkomsten en zijn persoonlijke en gezinssituatie, het gemakkelijkst worden beoordeeld op de plaats waar hij het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft; die plaats is over het algemeen zijn gebruikelijke woonplaats.

67 Volgens de Commissie gaat het in het hoofdgeding om de evenredige toerekening van de belastingvrije som en de persoonlijke fiscale tegemoetkomingen aan het in het buitenland belaste inkomen. Deze berust niet op de werkwijze van de werkstaten of op de wederzijdse verplichtingen rechtens van de betrokken lidstaten. Het geschil gaat daarentegen over de manier waarop Nederland, na bij bilaterale overeenkomst de verplichting op zich genomen te hebben de reeds in het buitenland belaste inkomsten van Nederlandse belasting vrij te stellen, omgaat met de belastingvrije som en andere persoonlijke fiscale tegemoetkomingen die normaalgesproken moeten worden toegepast.

68 Wanneer een lidstaat als woonstaat eenmaal heeft gekozen voor vrijstelling van reeds belaste bedragen volgens een methode die in sommige gevallen voor de belastingplichtige tot een progressievoordeel kan leiden, en wanneer er voor de werkstaten — behoudens in een situatie als die in de zaak die tot het arrest Schumacker heeft geleid — geen verplichting bestaat om bij het belasten van niet-ingezetenen de in het interne recht gebruikelijke belastingvrije sommen en andere fiscale tegemoetkomingen te verlenen, dient de woonstaat de ter voorkoming van dubbele belasting afgesproken vrijstelling toe te passen. De woonstaat mag dan bij de inaanmerkingneming van de belastingvrije som en andere persoonlijke fiscale tegemoetkomingen geen onderscheid aanbrengen tussen ingezetenen die hun gehele inkomen uit arbeid op het grondgebied van die lidstaat hebben verworven, en ingezetenen die een deel van hun inkomsten in een of meer andere lidstaten hebben verworven.

69 Uit de beschrijving van de toepasselijke regeling en uit de op grond daarvan door de verwijzende rechter en zijn advocaat-generaal gemaakte kwalificaties en berekeningen volgt zonder meer dat een Nederlandse fiscaal ingezetene die een deel van zijn inkomen in een andere lidstaat verdient, naar evenredigheid wordt gekort op zijn belastingvrije som en op andere persoonlijke fiscale tegemoetkomingen.

70 De conclusie van de advocaat-generaal bij de Hoge Raad berust op de gedachte dat de fiscale behandeling van Nederlandse ingezetenen die een deel van hun inkomsten in een andere lidstaat verwerven, zowel voordelen als nadelen met zich meebrengt. Het nadeel is in deze zaak de grondslag van het geschil. Het voordeel bestaat in de eerste plaats uit het feit dat de werkstaten bij de bepaling van het door hen toe te passen belastingtarief geen rekening houden met het wereldwijde inkomen en daardoor geen progressie kunnen toepassen, en in de tweede plaats uit de methode die door de woonstaat is gekozen ter voorkoming van dubbele belastingheffing. Wanneer de woonstaat, zoals in casu Nederland, dubbele belastingheffing voorkomt door van de potentiële belasting naar evenredigheid een bedrag af te trekken dat correspondeert met het aandeel van de buitenlandse inkomsten in de totale inkomsten, leidt dit voor de belastingplichtige tot een progressievoordeel.

71 Nederland is zelf verantwoordelijk voor het progressievoordeel en kan dit derhalve niet inroepen ter ondersteuning van zijn stelling dat het nadeel in verband met de verlaging van de belastingvrije som en de persoonlijke fiscale tegemoetkomingen nodig is om dit voordeel te compenseren. Ook al zou de Nederlandse belastingregeling in de meeste gevallen gunstiger uitvallen voor de fiscaal ingezetene die in het buitenland inkomsten uit arbeid in loondienst heeft verworven, neemt dat niet weg dat wanneer die regeling die ingezetene benadeelt, zij een ongelijke behandeling ten opzichte van de uitsluitend in Nederland werkzame fiscaal ingezetene tot gevolg heeft en daardoor een belemmering van het door artikel 48 van het Verdrag gegarandeerde vrije verkeer van werknemers in het leven roept.

72 Deze belemmering van het vrije verkeer van werknemers kan niet worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de samenhang van het Nederlandse belastingstelsel te verzekeren, door het oogmerk de heffing van inkomstenbelasting te vereenvoudigen en te coördineren, of door uitvoeringstechnische moeilijkheden.

73 Wat de samenhang van het belastingstelsel betreft, betoogt de Commissie dat er in het hoofdgeding geen rechtstreeks verband is, in hoofde van één en dezelfde belastingplichtige, tussen een bepaalde belasting en de desbetreffende vrijstelling, zoals in de rechtspraak van het Hof wordt verlangd. De vrijstellingen waar het om gaat, namelijk de belastingvrije som en eventuele persoonlijke fiscale tegemoetkomingen, hebben hun eigen ratio legis en zijn niet bedoeld om deel uit te maken van een bredere samenhang waarin zij tegenover een op dezelfde transactie betrekking hebbende belasting staan. Er bestaat overigens geen verband tussen het progressievoordeel en het nadeel als gevolg van de verlaging van de belastingvrije som en van de eventuele persoonlijke fiscale tegemoetkomingen.

74 Wat de andere twee rechtvaardigingsgronden betreft, stelt de Commissie dat deze niet kunnen rechtvaardigen dat de rechten die particulieren ontlenen aan de bepalingen van het Verdrag waarin hun fundamentele vrijheden zijn verankerd, worden aangetast (arrest van 26 januari 1999, Terhoeve, C-18/95, Jurispr. blz. I-345, punten 44 en 45).

Beoordeling door het Hof

75 Om te beginnen moet eraan worden herinnerd dat, ofschoon de directe belastingen tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, deze niettemin verplicht zijn die bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen en zich derhalve van elke openlijke of verkapte discriminatie op grond van nationaliteit te onthouden (reeds aangehaalde arresten Schumacker, punten 21 en 26, en Gschwind, punt 20).

76 Iedere gemeenschapsonderdaan die gebruik heeft gemaakt van het recht van vrij verkeer van werknemers en die een beroepswerkzaamheid in een andere lidstaat heeft uitgeoefend, ongeacht zijn woonplaats en zijn nationaliteit, valt binnen de werkingssfeer van artikel 48 van het Verdrag en artikel 7 van verordening nr. 1612/68 (arrest van 23 februari 1994, Scholz, C-419/92, Jurispr. blz. I-505, punt 9, en arrest Terhoeve, reeds aangehaald, punt 27).

77 Volgens vaste rechtspraak beogen de verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van personen het de gemeenschapsonderdanen gemakkelijker te maken, op het gehele grondgebied van de Gemeenschap om het even welk beroep uit te oefenen, en staan zij in de weg aan regelingen die deze onderdanen zouden kunnen benadelen wanneer zij op het grondgebied van een andere lidstaat een economische activiteit willen verrichten (arrest van 7 juli 1992, Singh, C-370/90, Jurispr. blz. I-4265, punt 16; arrest Terhoeve, reeds aangehaald, punt 37; arresten van 27 januari 2000, Graf, C-190/98, Jurispr. blz. I-493, punt 21, en 15 juni 2000, Sehrer, C-302/98, Jurispr. blz. I-4585, punt 32).

78 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, leveren derhalve belemmeringen van die vrijheid op, ook wanneer zij onafhankelijk van de nationaliteit van de betrokken werknemers van toepassing zijn (arrest van 7 maart 1991, Masgio, C-10/90, Jurispr. blz. I-1119, punten 18 en 19, alsmede reeds aangehaalde arresten Terhoeve, punt 39, en Sehrer, punt 33).

79 Hoewel de bepalingen betreffende het vrije verkeer van werknemers volgens hun bewoordingen met name het voordeel van de nationale behandeling in de lidstaat van ontvangst beogen te garanderen, houden zij dus ook een verbod in voor de lidstaat van oorsprong, het vrije aanvaarden en verrichten van werk door een van zijn onderdanen in een andere lidstaat te bemoeilijken (zie in die zin arrest Terhoeve, reeds aangehaald, punten 27-29).

80 Dat De Groot de Nederlandse nationaliteit bezit, kan hem niet beletten, zich op de bepalingen betreffende het vrije verkeer van werknemers te beroepen tegenover de lidstaat waarvan hij onderdaan is, nu hij met gebruikmaking van zijn recht van vrij verkeer arbeid heeft verricht in een andere lidstaat (reeds aangehaalde arresten Terhoeve, punten 27-29, en Sehrer, punt 29).

De vraag of sprake is van een belemmering van het vrije verkeer van werknemers

81 In de eerste plaats moet erop worden gewezen dat in het hoofdgeding De Groot, die Nederlands onderdaan is, in Nederland woont en aldaar een deel van zijn inkomsten over 1994 heeft verworven. Zijn overige inkomsten uit arbeid zijn hem betaald door buitenlandse vennootschappen voor werkzaamheden in drie andere lidstaten. Vaststaat dus dat hij gebruik heeft gemaakt van zijn recht van vrij verkeer van werknemers.

82 Het feit dat De Groot ten tijde van de belastingheffing geen arbeidsverhouding meer had, ontneemt hem niet de waarborg van bepaalde met de hoedanigheid van werknemer samenhangende rechten (zie in die zin arrest Sehrer, reeds aangehaald, punt 30, en de aldaar aangehaalde rechtspraak), aangezien het hoofdgeding betrekking heeft op de rechtstreekse fiscale consequenties van het feit dat De Groot in andere lidstaten heeft gewerkt.

83 In de tweede plaats is tussen partijen in het hoofdgeding in confesso dat door de toepassing van de evenredigheidsbreuk een deel van De Groots persoonsgebonden tegemoetkomingen niet heeft geleid tot een werkelijke vermindering van de in Nederland verschuldigde belasting. Hij heeft aldus reëel nadeel

ondervonden van de toepassing van de evenredigheidsbreuk, aangezien hij minder fiscaal voordeel van de nakoming van zijn alimentatieverplichtingen en zijn belastingvrije som heeft gehad dan indien hij al zijn inkomsten in Nederland zou hebben verworven.

84 Dit nadeel, dat wordt veroorzaakt door de wijze waarop de woonstaat zijn regeling ter voorkoming van dubbele belastingheffing toepast, zal een onderdaan van die lidstaat ervan weerhouden om in de zin van het Verdrag arbeid in loondienst te verrichten op het grondgebied van een andere lidstaat.

85 Anders dan de Nederlandse regering met een beroep op het arrest Gilly stelt, is het door De Groot geleden nadeel noch te wijten aan verschillen tussen de belastingstelsels van de woon- en de werkstaat, noch aan verschillen tussen de belastingstelsels van de verschillende staten waar hij werkzaam is geweest.

86 Een situatie als die van het hoofdgeding verschilt van die waarop het arrest Gilly betrekking had. Zoals de verwijzende rechter heeft uiteengezet, houdt het fiscaal nadeel van De Groot geen verband met een verschil tussen de belastingtarieven van de woonstaat en die van de werkstaten. Het Hof heeft echter in punt 47 van het arrest Gilly geoordeeld dat de nadelige consequenties die het in die zaak in geding zijnde verrekeningsmechanisme voor Gilly zou kunnen hebben, in hoofdzaak het gevolg waren van de dispariteiten tussen de in de betrokken lidstaten geldende tarieftabellen voor de belastingen, waarvan de vaststelling tot de bevoegdheid van de lidstaten behoort, aangezien een gemeenschapsregeling ter zake ontbreekt.

87 Terwijl Gilly in haar woonstaat voorts alle fiscale voordelen had ontvangen die in de wetgeving van die staat voor ingezetenen waren voorzien, geldt dit niet voor De Groot, die in het hoofdgeding juist stelt dat hem in zijn woonstaat een deel van de in de wetgeving van deze staat voor de inwoners voorziene aftrekposten is onthouden omdat hij van zijn recht van vrij verkeer gebruik heeft gemaakt.

88 Aangaande het feit dat de persoonlijke en gezinssituatie van De Groot in de belastingstelsels van de werkstaten niet in aanmerking is genomen, zoals blijkt uit het verwijzingsarrest, moet worden opgemerkt, zoals de Commissie terecht doet, dat de overeenkomsten met Duitsland, Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk daartoe niet verplichten.

89 Bovendien heeft het Hof in punt 36 van het arrest Schumacker en punt 27 van het arrest Gschwind geoordeeld dat de verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen, slechts op de werkstaat rust wanneer de belastingplichtige zijn belastbaar inkomen geheel of nagenoeg geheel aldaar verdient en in de woonstaat geen inkomen van betekenis verwerft, zodat deze laatste hem niet de voordelen kan toekennen die uit de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie voortvloeien.

90 In punt 32 van het arrest Schumacker heeft het Hof tevens geoordeeld dat het in beginsel de woonstaat is die de belastingplichtige alle aan zijn persoonlijke en gezinssituatie verbonden fiscale voordelen moet toekennen, omdat 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.

91 Weliswaar zijn in casu, zoals de Nederlandse regering betoogt, de door De Groot betaalde alimentatie en de belastingvrije som in aanmerking genomen voor de berekening van het theoretische bedrag van de belasting op het totale inkomen van de belastingplichtige, maar dit neemt niet weg dat hij door de toepassing van de evenredigheidsbreuk slechts naar evenredigheid van zijn in Nederland verworven inkomsten in aanmerking kwam voor de aftrekposten in verband met zijn persoonlijke en gezinssituatie. Doordat hij gebruik heeft gemaakt van zijn recht van vrij verkeer is De Groot dus een deel van de in de Nederlandse wettelijke regeling voorziene aftrekposten waarop hij als inwoner van Nederland recht had, kwijtgeraakt.

92 Daarbij is niet van belang dat de evenredigheidsbreuk wordt toegepast ingevolge het besluit van 1989 in het geval van de in het Verenigd Koninkrijk verworven en belaste inkomsten, of ingevolge de overeenkomsten met Duitsland en met Frankrijk in het geval van de aldaar verworven en belaste inkomsten, ook al wordt in die overeenkomsten slechts overgenomen hetgeen in de Nederlandse wetgeving op dit punt is bepaald.

93 Volgens vaste rechtspraak blijven de lidstaten, bij gebreke van communautaire unificatie- of harmonisatiemaatregelen, bevoegd om de criteria voor de belasting van het inkomen en het vermogen vast te stellen teneinde, in voorkomend geval door het sluiten van een verdrag, dubbele belastingen af te schaffen. Daarbij staat het de lidstaten vrij om in het kader van bilaterale verdragen ter vermijding van dubbele belasting de aanknopingsfactoren ter verdeling van de heffingsbevoegdheid vast te stellen (arrest Gilly, reeds aangehaald, punten 24 en 30, en arrest van 21 september 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Jurispr. blz. I-6161, punt 57).

94 Bij de uitoefening van de aldus verdeelde heffingsbevoegdheid dienen de lidstaten zich niettemin te houden aan de gemeenschapsregels (zie in die zin arrest Saint-Gobain ZN, reeds aangehaald, punt 58) en meer in het bijzonder aan het beginsel dat zij onderdanen van de andere lidstaten op dezelfde manier moeten behandelen als hun eigen onderdanen die gebruik hebben gemaakt van de door het Verdrag gegarandeerde vrijheden.

95 Een regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, vormt dus een belemmering van het vrije verkeer van werknemers die in beginsel volgens artikel 48 van het Verdrag verboden is.

Rechtvaardigingsgronden voor een dergelijke belemmering

96 Niettemin dient te worden onderzocht of deze belemmering te rechtvaardigen is in het licht van de bepalingen van het Verdrag.

97 Wat in de eerste plaats het argument betreft, dat het nadeel dat een belastingplichtige als De Groot ter zake van de belastingvermindering lijdt, grotendeels wordt gecompenseerd door een progressievoordeel, zoals is uiteengezet door de advocaat-generaal bij de Hoge Raad en naar voren is gebracht door de Belgische regering, kan worden volstaan met erop te wijzen dat volgens vaste rechtspraak een met een fundamentele vrijheid strijdige fiscale achterstelling niet kan worden gerechtvaardigd met het feit dat er ook fiscale voordelen zijn, gesteld dat dit inderdaad het geval is (zie, met betrekking tot de vrijheid van vestiging, arresten van 28 januari 1986, Commissie/Frankrijk, 270/83, Jurispr. blz. 273, punt 21, en 27 juni 1996, Asscher, C-107/94, Jurispr. blz. I-3089, punt 53, en arrest Saint-Gobain ZN, reeds aangehaald, punt 54; met betrekking tot het vrij verrichten van diensten, arrest van 26 oktober 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Jurispr. blz. I-7447, punt 44, en met betrekking tot het vrije verkeer van kapitaal, arrest van 6 juni 2000, Verkooijen, C-35/98, Jurispr. blz. I-4071, punt 61).

98 In de tweede plaats moet van de hand worden gewezen het argument van de Nederlandse regering dat het gerechtvaardigd is dat de woonstaat de persoonlijke en gezinssituatie van de aldaar wonende belastingplichtige slechts in aanmerking neemt naar evenredigheid van de op zijn grondgebied verworven inkomsten, aangezien het aan de werkstaat zou zijn om hetzelfde te doen voor dat deel van de inkomsten dat op diens grondgebied is verworven. Het door een niet-ingezeten werknemer in een staat verworven inkomen vormt immers meestal slechts een deel van zijn totale inkomen, waarvan het zwaartepunt ligt op de plaats waar hij woont. De persoonlijke draagkracht van een dergelijke belastingplichtige, die gevormd wordt door zijn totale inkomsten en door zijn persoonlijke en

gezinssituatie, kan 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 in de modelovereenkomst van de OESO 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 (zie arrest Schumacker, reeds aangehaald, punt 32).

99 Bij gebreke van communautaire unificatie- of harmonisatiemaatregelen mogen de lidstaten deze koppeling tussen de inaanmerkingneming door de woonstaat van enerzijds de wereldwijde inkomsten van hun inwoners en anderzijds hun persoonlijke en gezinssituatie uiteraard wijzigen door middel van bilaterale of multilaterale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belastingheffing. De woonstaat kan dus bij overeenkomst ontheven worden van de verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie van de op zijn grondgebied wonende belastingplichtigen die hun economische activiteit gedeeltelijk in het buitenland verrichten, geheel voor zijn rekening te nemen.

100 De woonstaat kan ook van de nakoming van die verplichting ontheven zijn indien hij constateert dat een of meer werkstaten, zelfs buiten enige overeenkomst om, over de door hen belaste inkomsten voordelen verlenen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie van belastingplichtigen die niet op het grondgebied van deze werkstaten wonen, maar aldaar belastbare inkomsten verwerven.

101 Methoden ter voorkoming van dubbele belastingheffing of nationale belastingregelingen die tot gevolg hebben dat dubbele belastingheffing wordt voorkomen of verzacht, moeten de belastingplichtigen van de betrokken staten echter wel ervan verzekeren dat hun gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen, ongeacht de wijze waarop de betrokken lidstaten deze verplichting onderling hebben verdeeld, omdat daardoor anders een met de verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van werknemers onverenigbare ongelijke behandeling zou worden gecreëerd die niet het gevolg is van de tussen de nationale fiscale stelsels bestaande disparitеiten.

102 In casu moet worden vastgesteld dat het Nederlandse recht en de overeenkomsten met Duitsland, Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk dit resultaat niet garanderen. De woonstaat is namelijk ten dele ontheven van de nakoming van zijn verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige in aanmerking te nemen, zonder dat de werkstaten voor het deel van de op hun grondgebied verworven inkomsten ermee instemmen, de desbetreffende lasten te dragen, of deze lasten opgelegd krijgen op basis van met de woonstaat gesloten overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting. Dit ligt slechts anders bij de overeenkomst met Duitsland ingeval 90 % van de inkomsten zijn verworven in de werkstaat, hetgeen in het hoofdgeding niet het geval is.

103 Wat in de derde plaats het argument van de Belgische regering betreft, dat het onevenredig zou zijn om de woonstaat de last op te leggen, aan de aldaar wonende belastingplichtigen die in andere lidstaten inkomsten hebben verworven, alle aftrekposten te verlenen waarop zij aanspraak kunnen maken, ook wanneer die inkomsten in die andere lidstaten zijn belast zonder dat met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige rekening is gehouden, moet worden herinnerd aan de vaste rechtspraak volgens welke verlies van belastinginkomsten nooit een rechtvaardiging kan zijn voor de beperking van een fundamentele vrijheid (arrest van 16 juli 1998, ICI, C-264/96, Jurispr. blz. I-4695, punt 28, en arrest Saint-Gobain ZN, reeds aangehaald, punt 51).

104 Overigens zij erop gewezen dat de Nederlandse fiscus bij de belasting van De Groots inkomsten de progressie van het nationale stelsel heeft kunnen toepassen doordat het progressievoorbehoud is opgenomen in de bilaterale overeenkomsten.

105 Ten slotte kan niet worden gesteld dat het in de Nederlandse regeling en de bilaterale overeenkomsten voorziene systeem van toerekening van de persoonlijke aftrekposten naar evenredigheid van de vrijgestelde inkomsten, noodzakelijk is voor de samenhang van de methode van vrijstelling met progressievoorbehoud.

106 Het Hof heeft inderdaad geoordeeld dat de noodzaak, de samenhang van het belastingstelsel te waarborgen, een rechtvaardigingsgrond kan zijn voor een regeling die de fundamentele vrijheden beperkt (arresten van 28 januari 1992, Bachmann, C-204/90, Jurispr. blz. I-249, punt 28, en Commissie/België, C-300/90, Jurispr. blz. I-305, punt 21).

107 Dit is in casu echter niet het geval.

108 In de zaken die aanleiding hebben gegeven tot de aangehaalde arresten Bachmann en Commissie/België bestond er een rechtstreeks verband tussen de aftrekbaarheid van de in het kader van ouderdoms- en overlijdensverzekeringen voldane premies en de heffing van belasting over de ter zake ontvangen uitkeringen, een verband dat behouden diende te blijven ter waarborging van de samenhang van het betrokken belastingstelsel.

109 In casu is er echter niet een dergelijk rechtstreeks verband tussen enerzijds de methode van vrijstelling met progressievoorbehoud, op grond waarvan de woonstaat afziet van de heffing van belasting over de in andere lidstaten verworven inkomsten maar daarmee wel rekening houdt om het op de niet-vrijgestelde inkomsten toepasselijke belastingtarief te bepalen, en anderzijds de toerekening van de aftrekposten naar evenredigheid van de in de woonstaat verworven inkomsten. Zoals de advocaat-generaal in punt 58 van zijn conclusie opmerkt, is de effectiviteit van de progressiviteit van de inkomstenbelasting in de woonstaat, hetgeen het doel is van de methode van vrijstelling met progressievoorbehoud, niet uitsluitend mogelijk wanneer de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige in die staat slechts beperkt in aanmerking wordt genomen.

110 Derhalve moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 48 van het Verdrag in de weg staat aan een regeling als bedoeld in het hoofdgeding, die al dan niet is overgenomen in een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belastingheffing, op grond waarvan een belastingplichtige voor de berekening van

zijn inkomstenbelasting in de 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.

111 Wegens het antwoord dat met betrekking tot artikel 48 van het Verdrag op de eerste vraag is gegeven, behoeft niet te worden onderzocht of artikel 7 van verordening nr. 1612/68 in de weg staat aan een regeling als bedoeld in het hoofdgeding.

De tweede vraag

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

113 De Commissie is van mening dat, ingeval de nationale regeling of de verdragsrechtelijke regeling onverenigbaar is met artikel 48 van het Verdrag, zoals in het hoofdgeding, een fiscaal ingezetene van een lidstaat die als werknemer gebruik heeft gemaakt van zijn recht van vrij verkeer, er recht op heeft dat de aftrek wegens zijn persoonlijke en gezinssituatie effectief wordt vastgesteld op het niveau van de aanspraak die hij zou hebben gehad indien hij zijn gehele inkomen in de woonstaat zou hebben verworven. Behalve dit vereiste, vloeien er geen specifieke eisen uit het gemeenschapsrecht voort met betrekking tot de wijze waarop in de woonstaat rekening moet worden gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokken werknemer.

Beoordeling door het Hof

114 Het gemeenschapsrecht stelt geen specifieke eisen aan de wijze waarop in de woonstaat rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van een werknemer die in een bepaald belastingjaar in die staat en in een andere lidstaat inkomsten heeft verworven. Zoals de advocaat-generaal evenwel in punt 72 van zijn conclusie opmerkt, mogen de voorwaarden waaronder de woonstaat met de persoonlijke en gezinssituatie van een dergelijke belastingplichtige rekening houdt, geen rechtstreekse of indirecte discriminatie op grond van nationaliteit of een belemmering van een bij het Verdrag gegarandeerde fundamentele vrijheid opleveren.

115 Op de tweede vraag moet derhalve worden geantwoord dat het gemeenschapsrecht geen specifieke eisen stelt aan de wijze waarop in de woonstaat rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van een werknemer die in een bepaald belastingjaar in die staat en in een andere lidstaat inkomsten heeft verworven, althans voorzover de voorwaarden waaronder de woonstaat met deze situatie rekening houdt, geen rechtstreekse of indirecte discriminatie op grond van nationaliteit of een belemmering van een bij het Verdrag gegarandeerde fundamentele vrijheid opleveren.

Kosten

116 De kosten door de Nederlandse, de Belgische en de Duitse regering en de Commissie 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 (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 18 oktober 2000 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) **Artikel 48 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 39 EG) staat in de weg aan een regeling als bedoeld in het hoofdgeding, die al dan niet is overgenomen in een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belastingheffing, op grond waarvan een belastingplichtige voor de berekening van zijn inkomstenbelasting in de 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 wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van een werknemer die in een bepaald belastingjaar in die staat en in een**

andere lidstaat inkomsten heeft verworven, althans voorzover de voorwaarden waaronder de woonstaat met deze situatie rekening houdt, geen rechtstreekse of indirecte discriminatie op grond van nationaliteit of een belemmering van een bij het EG-Verdrag gegarandeerde fundamentele vrijheid opleveren.

Wathelet Timmermans Edward

Jann Rosas

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 12 december 2002.

De griffier

R. Grass

De president van de Vijfde kamer

M. Wathelet