CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL M. DARMON van 24 januari 1990 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. De prejudiciële vraag die de Conseil d'État van Luxemburg voorlegt, noopt in hoofdzaak tot onderzoek naar de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht van een fiscale bepaling met de volgende strekking. Terugbetaling van eventueel te veel betaalde inkomstenbelasting wordt geweigerd, indien de belastingplichtige niet gedurende het gehele betrokken belastingjaar in het Groothertogdom Luxemburg heeft gewoond. Biehl, van Duitse nationaliteit, heeft Luxemburg op 1 november 1983 verlaten, en moest als gevolg daarvan ervaren dat hem terugbetaling werd geweigerd van hetgeen hij meer aan belasting had betaald dan hij volgens de geldende belastingtabellen verschuldigd was.

2. In de eerste plaats zij erop gewezen, dat het beginsel van gelijke behandeling van nationale werknemers en werknemers uit andere Lid-Staten, zoals voorgeschreven in artikel 48, lid 2, EEG-Verdrag en in verordening (EEG) nr. 1612/68 van de Raad [1], een gelijke behandeling op belastinggebied vereist. Enerzijds volgt uit het Verdrag zelf, waar dit de afschaffing verlangt van elke discriminatie wat de werkgelegenheid, de beloning en de overige arbeidsvoorwaarden betreft, dat het discriminatieverbod ook geldt voor het gebied van de belastingen. Anders zou immers aan het beginsel van gelijke behandeling op het gebied van de beloning afbreuk kunnen worden gedaan door middel van discriminerende fiscale bepalingen. Anderzijds is er artikel 7 van verordening nr. 1612/68, dat handelt over de gelijkheid van behandeling met betrekking tot fiscale voordelen en een bijzondere uitdrukking vormt van het algemene beginsel van non-discriminatie op fiscaal gebied.

3. Vervolgens wil ik opmerken, dat de bepaling die hier in het geding is, geen criterium bevat dat op de nationaliteit berust: zij is formeel gezien gelijkelijk van toepassing op nationale onderdanen en onderdanen van andere landen van de Gemeenschap. Toch is met deze vaststelling het bestaan van een mogelijke indirecte of verkapte discriminatie nog niet uitgesloten. Het is immers rechtspraak van het Hof dat,

„de regels omtrent de gelijkheid van behandeling, zowel in het Verdrag als in artikel 7 van verordening nr. 1612/68, niet alleen de zichtbare discriminaties op grond van de nationaliteit verbieden, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie die door toepassing van andere onderscheidingscriteria in feite tot hetzelfde resultaat leiden".

Daarbij preciseerde het Hof, dat

„deze uitlegging, welke noodzakelijk is om de doeltreffende werking van een der grondbeginselen der Gemeenschap te waarborgen, uitdrukkelijk wordt erkend in de vijfde overweging van de considerans bij verordening nr. 1612/68, waarin wordt geëist dat de gelijkheid van behandeling van de werknemers, in feite en in rechte verzekerd is",

* Oorspronkelijke taal: Frans.

1 — Verordening van 15.10.1968 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap (PB 1968, L 257, blz. 2).

en voegde daaraan toe, dat

„het derhalve niet is uitgesloten dat criteria zoals de plaats van herkomst of de woonplaats van een werknemer, al naar de omstandigheden, gelijkelijk kunnen uitwerken als een door het Verdrag en de verordening verboden discriminatie naar nationaliteit." [2]

4. Mitsdien moet eerst worden vastgesteld of de litigieuze regeling, hoewel zonder onderscheid van toepassing, in feite toch oorzaak kan zijn van een verschil in behandeling tussen Luxemburgse onderdanen en onderdanen van andere Lid-Staten.

5. Dienaangaande kan worden volstaan met de vaststelling, dat als gevolg van het criterium van de vaste woonplaats in Luxemburg voornamelijk degenen die niet de Luxemburgse nationaliteit hebben, niet in aanmerking zullen komen voor de betrokken restitutie. Het zijn immers voornamelijk deze laatsten die in de loop van een jaar het land verlaten of er komen wonen.

6. Maar kan in de litigieuze bepaling ook een inbreuk op het beginsel van gelijke behandeling zijn gelegen? Want niet ieder verschil in behandeling is noodzakelijk een schending van het gelijkheidsbeginsel. Ik denk hier bij voorbeeld aan de casuspositie in het arrest-Sotgiu. In dat geval ontvingen functionarissen van de Bundespost die buiten de Bondsrepubliek woonden, een lagere ontheemdingstoelage dan de functionarissen die in Duitsland zelf woonden. Dienaangaande overwoog het Hof, dat

„in elk geval niet kan worden gesproken van een met het Verdrag en de verordening strijdige discriminatie, indien uit een vergelijking van de twee toelageregelingen in hun geheel zou blijken dat de werknemers die hun woonplaats in het buitenland handhaven, zich niet in een nadelige positie bevinden ten opzichte van hen wier woonplaats in het land zelf is gelegen." [3]

Het Hof tekende daarbij aan, dat voor de in Duitsland zelf woonachtige functionarissen de ontheemdingstoelage slechts tijdelijk was en gekoppeld aan de verplichting hun woonplaats naar de plaats van arbeid over te brengen, terwijl er geen beperkte tijdsduur of soortgelijke verplichting gold voor de in het buitenland wonende werknemers.

7. Dit leert ons, dat een concrete vergelijking van de situaties aan het licht kan brengen, dat een geval van ongelijke behandeling toch geen verboden discriminatie oplevert, wanneer per saldo de betrokken onderdaan zich niet in een nadeliger positie bevindt dan de onderdanen van de staat van ontvangst.

8. Verschil betekent dus niet noodzakelijk discriminatie: in dat beginsel zoekt de Luxemburgse regering steun voor haar bewering, dat de litigieuze bepaling beoogt te bewerkstelligen dat de betrokken belastingplichtige toch een progressieve heffing in zijn belastingaanslag ondervindt, omdat hij anders door de spreiding van zijn inkomsten over verschillende staten profijt kan trekken uit zijn woonplaatswisselingen, waardoor de beginselen van de belastingheffing wijziging ondergaan. Met andere woorden: de behandeling van degene die zich in de loop van een jaar in Luxemburg vestigt of er weggaat, zou uiteindelijk niet ongerechtvaardigd kunnen worden genoemd, omdat wan-

2 — Arrest van 12 februari 1974, zaak 152/73 (Sotgiu, Jurispr. 1974, blz. 153).

3 — Zaak 152/73, reeds aangehaald, r. o. 12.

neer hij in Luxemburg gebleven was, hij over zijn inkomsten meer belasting had moeten betalen.

9. Ik ben er geenszins van overtuigd, dat deze redenering alle klachten over schending van het beginsel van gelijke behandeling kan weerleggen, die tegen de betrokken bepalingen worden aangevoerd.

10. Er kan geen twijfel over bestaan, dat de Lid-Staten bij uitsluiting bevoegd zijn om regels inzake de inkomstenbelasting te stellen: het gebied van de directe belastingen onttrekt zich bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht aan het toepassingsgebied van het EEG-Verdrag. In zover zijn de door de Luxemburgse wetgever nagestreefde doeleinden als zodanig niet voor toetsing aan de beginselen van het gemeenschapsrecht vatbaar. Niettemin moeten de Lid-Staten de grenzen die dat gemeenschapsrecht trekt, respecteren. Ook wanneer men geen vraagtekens zet bij de doelstellingen die de nationale wetgever nastreeft met de invoering van een equivalent voor de progressie, ontkomt men toch niet aan het openlijk discriminerende karakter van de litigieuze bepaling, dat met name tot uiting komt in alle gevallen waarin de betrokken burger in de loop van het betrokken jaar geen inkomsten verwerft in de Lid-Staat waar hij vandaan komt of naartoe gaat.

11. Nemen wij het voorbeeld van een Luxemburgse firma die in de loop van oktober haar personeel ontslaat, en dat personeel vindt niet direct ander werk. De werknemers met de nationaliteit van een andere Lid-Staat keren daarom weer terug naar hun eigen land, waar zij gedurende de rest van dat jaar geen arbeid in loondienst meer verrichten. De Luxemburgers onder hen, die in het Groothertogdom blijven, vinden gedurende de rest van het jaar evenmin ander werk. In een dergelijk geval, waarin de verworven inkomsten dus precies gelijk zijn, wordt aan de eersten geen enkele restitutie verleend, aan de laatsten daarentegen wél. Evenzo maakt de EG-onderdaan die zich eind februari in Luxemburg vestigt en direct wordt aangenomen, geen enkele kans op belastingrestitutie, terwijl zijn collega, die op dezelfde dag wordt aangenomen als hij, maar vanaf 1 januari een „werkloze ingezetene" was, wel teruggave van eventueel te veel betaalde belasting kan verkrijgen. In bepaalde gevallen wordt de migrerend werknemer dus bij aankomst of vertrek gedupeerd. Dit kennelijke nadeel is naar mijn mening voldoende om de betrokken bepaling onverenigbaar te maken met het beginsel van gelijke behandeling.

12. De bepaling maakt derhalve inbreuk op het beginsel van gelijke behandeling in situaties waarin burgers van de Gemeenschap zich in het Groothertogdom vestigen of daaruit vertrekken.

13. Daarenboven kan zich echter ten aanzien van alle burgers van de Gemeenschap, met inbegrip van de Luxemburgers die gebruik willen maken van hun recht om een werkkring in een andere Lid-Staat te zoeken of te aanvaarden, een inbreuk voordoen op het grondbeginsel van het vrije verkeer van personen, als bedoeld in artikel 48, lid 1, EEG-Verdrag.

14. Door uitoefening van dat recht zal immers automatisch het recht op terugbetaling van te veel betaalde belasting verloren gaan, dat wil zeggen door het enkele feit dat men gebruik maakt van de door het gemeenschapsrecht erkende vrijheden.

15. Zoals gezegd, zijn bij de huidige stand van zaken uitsluitend de Lid-Staat bevoegd om regels inzake de inkomstenbelasting vast te stellen. Maar zoals ik eveneens heb vermeld, mogen zij desalniettemin geen afbreuk doen aan de vrijheden die het ge-

meenschapsrecht alle burgers van de Lid-Staten garandeert. Niet-teruggave van te veel betaalde belasting vormt een in ieder geval ongerechtvaardigde belemmering voor degene die uit Luxemburg weggaat om werk in een andere Lid-Staat te zoeken, maar daar bij voorbeeld niet onmiddellijk emplooi vindt. Hetzelfde geldt voor degene die in de loop van het jaar naar Luxemburg komt om daar een werkkring te aanvaarden die hij in een andere Lid-Staat niet heeft kunnen vinden. In die gevallen hoeft niet te worden gevreesd voor ontsnapping aan de progressieve werking van de inkomstenbelasting, maar toch verliest de werknemer die van het recht van vrij verkeer — aan welk recht blijkens het arrest-Van Duyn [4] rechtstreekse werking toekomt — gebruik maakt, ingevolge de betrokken bepaling automatisch zijn aanspraak op teruggave van te veel betaalde belasting. De Lid-Staten dienen dus zonodig op een andere manier dan door ontzegging van het recht op teruggave van te veel betaalde belasting de door hen nagestreefde fiscale doeleinden te realiseren.

16. Ik meen dan ook, dat de litigieuze bepaling zowel het fundamentele beginsel van vrij verkeer van personen als het daarin besloten liggende beginsel van gelijke behandeling miskent.

17. Tot slot nog twee opmerkingen.

18. In de eerste plaatst noemde de Luxemburgse regering tijdens de terechtzitting de mogelijkheid om een eventuele discriminatie als gevolg van de litigieuze bepaling via een bezwaarschriftprocedure te corrigeren.

19. Ook al zouden echter particulieren in alle gevallen door middel van een dergelijke procedure hun te veel betaalde belasting kunnen terugkrijgen, dan nog wordt daarmee de onzekerheid [5] die de gewraakte fiscale bepaling teweegbrengt, niet weggenomen. Men hoeft zich maar de vaste rechtspraak van het Hof voor de geest te halen, dat

„eenvoudige administratieve praktijken" — en tot deze categorie behoort duidelijk ook een bezwaarschriftprocedure —, „die naar hun aard volgens goeddunken van de administatie kunnen worden gewijzigd en waaraan onvoldoende bekendheid is gegeven, niet zijn te beschouwen als een correcte uitvoering van de verplichtingen die het Verdrag oplegt". [6]

20. De mogelijkheid van een bezwaarschriftprocedure, waarop overigens noch in de prejudiciële vraag, noch in het arrest van de Conseil d'État wordt geattendeerd, brengt een bepaling die miskenning van het fundamentele beginsel van gelijke behandeling tot gevolg heeft en voor menig particulier een obstakel vormt voor het uitoefenen van in het gemeenschapsrecht verankerde fundamentele rechten, niet in overeenstemming met de vereisten van het vrije verkeer van werknemers.

21. In de tweede plaats stelt de verwijzende rechter een mogelijke toetsing van de litigieuze bepaling aan artikel 7 EEG-Verdrag aan de orde. Wat dit betreft, zij herinnerd aan hetgeen het Hof overwoog in een arrest van 30 mei 1989 [7]:

„In dit verband moet er ... op worden gewezen, dat het algemene verbod van discriminatie op grond van nationaliteit, dat is neergelegd in artikel 7 EEG-Verdrag, in de artikelen 48, 52 en 59 EEG-Verdrag voor de daar geregelde bijzondere gebieden nader is

4 — Arrest van 4 december 1974 (zaak 41/74, Jurispr. 1974, blz. 1337).

5 — Zie het arrest van 4 april 1974, zaak 167/73, Commissie/Frankrijk, r. o. 46 en 47 (Jurispr. 1974, blz. 359).

6 — Arrest van 15 oktober 1986, Commissie/Italië, (Jurispr. 1986, blz. 2945)

7 — Zaak 305/87, Commissie/Griekenland, Jurispr. 1989, blz. 1461.

uitgewerkt. Iedere regeling die onverenigbaar is met deze bepalingen, is bijgevolg eveneens onverenigbaar met artikel 7 EEG-Verdrag ...

Artikel 7 EEG-Verdrag ... kan derhalve autonoom slechts toepassing vinden in gevallen waarin het gemeenschapsrecht wel geldt, maar waarvoor het Verdrag niet in bijzondere discriminatieverboden voorziet." [8]

Het Hof behoefde in die zaak geen specifieke inbreuk op artikel 7 vast te stellen, omdat de Commissie geen andere feiten had aangevoerd dan waarop de artikelen 48, 52 en 59 EEG-Verdrag het oog hebben. Past men dit beginsel[9] in casu toe, dan blijkt de weigering van teruggave van de belasting die is ingehouden op het salaris van *werknemers in loondienst*, op welke categorie de vraag van de Conseil d'État van Luxemburg en de ter toetsing voorgelegde bepaling enkel betrekking hebben, in te gaan tegen artikel 48 EEG-Verdrag en de uitvoeringsbepalingen daarvan in verordening nr. 1612/68; een specifieke inbreuk op artikel 7 behoeft dus niet te worden vastgesteld, aangezien behalve het geval van de werknemer geen andere casus zijn aangevoerd die binnen het toepassingsgebied van de litigieuze nationale bepaling zouden vallen.

22. Ik geef het Hof derhalve in overweging voor recht te verklaren:

„Artikel 48, leden 1 en 2, EEG-Verdrag en verordening nr. 1612/68 van de Raad staan eraan in de weg, dat volgens de wetgeving van een Lid-Staat de loonbelasting die is ingehouden op het salaris van een werknemer die onderdaan is van een Lid-Staat en die enkel voor een deel van het jaar binnenlands belastingplichtige is, omdat hij zich in de loop van het jaar in een Lid-Staat vestigt of dat land verlaat, aan de schatkist vervalt en niet voor teruggave vatbaar is."

8 — Rechtsoverwegingen 12 en 13.

9 — Zie eveneens de conclusie van advocaat-generaal Jacobs van 13 april 1989 in voormelde zaak 305/87, paragraaf 14.