CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL P. LÉGER van 15 februari 1996 *

1. De Hoge Raad der Nederlanden verzoekt het Hof om een nieuwe uitspraak over de fiscale situatie van de niet-ingezeten belastingplichtige van een Lid-Staat, een situatie waarin het Hof geleidelijk aan duidelijkheid brengt. De onderhavige zaak ligt in het verlengde van de recente arresten van het Hof van 14 februari 1995, Schumacker [1], en 11 augustus 1995, Wielockx. [2]

De procedure voor de nationale rechter

De in het hoofdgeding toepasselijke wetgeving

2. In Nederland is de directe belastingheffing van natuurlijke personen geregeld in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (hierna: „Wet IB") [3] en in de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: „Wet LB"). [4]

3. Deze wetten zijn gewijzigd bij wet van 27 april 1989 [5] en bij wet van 28 december 1989 [6], die op 1 januari 1990 in werking zijn getreden. Als gevolg van deze hervorming geldt voortaan een gecombineerde heffing van loonbelasting en premies voor de volksverzekeringen, zodat de eerste belastingschijf uit een belastingcomponent en een premiecomponent bestaat. De belastinggrondslag is uitgebreid door het feit, dat de premies voor de volksverzekeringen niet langer aftrekbaar zijn en andere aftrekposten eveneens zijn geschrapt. Daar staat tegenover, dat voor ingezetenen en voor bepaalde met hen gelijkgestelde niet-ingezetenen het belastingpercentage van de eerste schijf is verlaagd, en dat voor alle belastingplichtigen het belastingpercentage van de derde schijf is verlaagd.

4. De loonbelasting is een belasting op het inkomen, die aan de bron op het salaris van de werknemer wordt ingehouden.

5. Een directeur die grootaandeelhouder is van een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid wordt, wat zijn salaris betreft, als werknemer beschouwd en valt onder de loonbelasting. Voor de volksverzekeringen wordt hij eveneens als werknemer

* Oorspronkelijke taal: Frans.

1 — Zaak C-279/93, Jurispr. 1995, blz. I-225.

2 — Zaak C-80/94, Jurispr. 1995, blz. I-2493.

3 — Wet van 16 december 1964, *Staatsblad* 519 en — in de sindsdien gewijzigde versie — *Staatsblad* 1990, 103.

4 — Wet van 18 december 1964, *Staatsblad* 521 en — in de sindsdien gewijzigde versie — *Staatsblad* 1990, 104.

5 — *Staatsblad* 122, 123 en 129.

6 — *Staatsblad* 611.

beschouwd, doch niet voor de toepassing van de werknemersverzekeringen. [7]

6. De grensoverschrijdende belastingsituaties worden geregeld in de overeenkomst van 19 oktober 1970 tussen de regering van het Koninkrijk België en de regering van het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot het vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de belastingheffing (hierna: de „bilaterale overeenkomst"). [8]

7. Zo wordt krachtens de artikelen 15, lid 1, en 16, lid 1, van deze bilaterale overeenkomst, het loon van een in België woonachtige persoon die in Nederland in loondienst werkzaam is of daar de functie van directeur van een in Nederland gevestigde besloten vennootschap uitoefent, in Nederland belast. Alleen over zijn overige inkomsten wordt deze persoon in België, zijn woonstaat, belast.

8. Artikel 20a, lid 1, van de Wet LB bevat een tarieftabel voor in Nederland woonachtige werknemers en voor werknemers die met hen worden gelijkgesteld. De gelijkstelling vindt plaats wanneer het wereldinkomen van de werknemer geheel of nagenoeg geheel, dat wil zeggen voor ten minste 90 %, uit belastbaar binnenlands inkomen bestaat. Krachtens artikel 20a, lid 3, wordt aan deze laatste voorwaarde geacht te zijn voldaan, indien het inkomen van de betrokkene in Nederland is onderworpen aan de premieheffing voor de volksverzekeringen.

9. Woont de betrokken werknemer niet in Nederland en bestaat zijn wereldinkomen niet geheel of nagenoeg geheel uit belastbaar binnenlands inkomen, dan wordt de belasting over zijn salaris berekend volgens de tabel van artikel 20b.

10. Het verschil tussen de tarieftabel van artikel 20a en die van artikel 20b is enkel van belang voor de eerste belastingschijf. In 1990 gold voor werknemers die onder artikel 20a vielen, in de eerste belastingschijf een belastingpercentage van 13 %, terwijl dit percentage voor werknemers die onder artikel 20b vielen, 25 % bedroeg. Vóór 1990 gold voor alle werknemers in de eerste belastingschijf een belastingpercentage van 14 %.

11. In 1990 bedroegen de premies voor de algemene volksverzekeringen, welke tegelijkertijd met de belasting alleen over de eerste belastingschijf worden geheven, 22,10 %.

7 — Zie de stand van de nationale rechtspraak, beschreven in de schriftelijke opmerkingen van de Commissie (punt 5).

8 — *Tractatenblad* 1970, nr. 192.

12. De werknemer die premies voor de algemene volksverzekeringen betaalde en wiens salaris in Nederland werd belast, was dus aan heffingen van 13 % en 22,10 % ofwel in totaal 35,10 %, onderworpen.

De feiten van het hoofdgeding

13. Asscher, die de Nederlandse nationaliteit bezit, woont sinds mei 1986 in België. Hij is directeur van een in Nederland gevestigde besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid en oefent uit dien hoofde zijn activiteiten in Nederland uit. Voorts is hij directeur van een in België gevestigde vennootschap naar Belgisch recht. In die hoedanigheid oefent hij zijn activiteiten in België uit.

14. Asscher betaalt in België belasting over het inkomen dat hij van de vennootschap naar Belgisch recht ontvangt. Voorts is hij in België verplicht aangesloten bij het stelsel van sociale verzekeringen voor zelfstandigen.

15. Zijn inkomen in Nederland bedraagt minder dan 90 % van zijn wereldinkomen. Hij is daarom niet onderworpen aan de premieheffing voor de volksverzekeringen.

16. In juni 1990 genoot hij in Nederland een brutosalaris van 16 250 HFL, waarop krachtens artikel 20b van de Wet LB een bedrag van 7 891,17 HFL aan belasting werd ingehouden.

17. Asscher diende bij de bevoegde inspecteur bezwaar in tegen deze inhouding. Dit bezwaar werd afgewezen.

18. Van de afwijzing van zijn bezwaar ging Asscher in beroep bij het Gerechtshof te Amsterdam. Op 13 april 1992 verwierp het Gerechtshof dit beroep.

19. Tegen de uitspraak van het Gerechtshof stelde Asscher beroep tot cassatie in bij de Hoge Raad der Nederlanden.

De prejudiciële vragen

20. Van oordeel, dat de beslechting van het geding afhing van de uitlegging van artikel 48 EG-Verdrag, besloot de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 23 maart 1994, de

behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende vijf prejudiciële vragen voor te leggen:

„1) Laat artikel 48 van het Verdrag toe dat een Lid-Staat (de werkstaat) het in die staat bij een aldaar gevestigde werkgever verdiende loon aanzienlijk zwaarder met inkomsten- en loonbelasting treft indien de werknemer niet in de werkstaat maar in een andere Lid-Staat woont?

2) Indien de vraag onder 1 ontkennend moet worden beantwoord, is dan het verschil in behandeling niettemin toegestaan indien het wereldinkomen van de werknemer, berekend naar de maatstaven van de werkstaat, aldus is samengesteld dat het voor minder dan 90 percent bestaat uit inkomsten die door de werkstaat bij niet-inwoners in de inkomstenbelasting kunnen worden betrokken?

3) Is het geoorloofd door een verschil in belastingtarief als hier bedoeld in aanmerking te nemen dat de werknemer in de werkstaat niet is onderworpen aan premieheffing voor de in die staat geldende volksverzekeringen?

4) Is hierbij van betekenis of de werknemer in de woonstaat onderworpen is aan premieheffing voor vergelijkbare verzekeringen?

5) Maakt het voor het antwoord op voormelde vragen verschil of de werknemer onderdaan van de werkstaat is?"

21. Om te beginnen wil ik onderzoeken, of een situatie als in het hoofdgeding aan de orde is, onder artikel 52 of onder artikel 48 van het Verdrag valt. Vervolgens zal ik de gestelde vragen onderzoeken, waarbij ik wil beginnen met de laatste.

De toepasselijkheid van artikel 52 van het Verdrag

22. De verwijzende rechter spreekt enkel van artikel 48 van het Verdrag betreffende het vrije verkeer van werknemers. In het nationale belastingrecht wordt verzoeker in het hoofdgeding immers als werknemer beschouwd.

23. Aangezien het vrije verkeer van werknemers één van de grondbeginselen van de Gemeenschap is, mag het begrip werknemer in de zin van artikel 48 niet naar gelang van

het nationale recht verschillend worden uitgelegd, maar heeft het een communautaire inhoud. [9]

24. Het Hof heeft gepreciseerd:

„Bij de omschrijving van dit begrip moet worden uitgegaan van objectieve criteria die, *wat de rechten en plichten van de betrokkenen betreft*, kenmerkend zijn voor de arbeidsverhouding. Het hoofdkenmerk van de arbeidsverhouding is, dat iemand gedurende een bepaalde tijd voor een ander en *onder diens gezag prestaties* levert en als tegenprestatie een vergoeding ontvangt." [10]

25. De Commissie merkt op [11], dat het Hof zich tot op heden nog niet heeft hoeven uitspreken over de vraag van de kwalificatie, in het gemeenschapsrecht, van de situatie van een directeur-aandeelhouder van een vennootschap. Zij beklemtoont, dat Asscher enig aandeelhouder van de vennootschap naar Nederlands recht is en zij acht het twijfelachtig, of een persoon in die situatie kan worden aangemerkt als „werknemer" in de zin van artikel 48 van het Verdrag. Haars inziens is artikel 52 van het Verdrag van toepassing.

26. De regering van het Koninkrijk der Nederlanden uit de wens [12], dat het Hof zich uitdrukkelijk uitspreekt over de positie, naar gemeenschapsrecht, van de directeur van een vennootschap. Zij sluit niet uit, dat de grensoverschrijdende werkzaamheden van een gemeenschapsburger die directeur is van een vennootschap, meer aanknopingspunten met artikel 52 dan met artikel 48 van het Verdrag vertonen.

27. Mij lijkt, dat het Hof in deze zaak zijn omschrijving van het communautaire begrip „werknemer" zal moeten preciseren, teneinde de nationale rechter, die daartoe bij uitsluiting bevoegd is, in staat te stellen om, met inachtneming van de definitie van het Hof enerzijds en de feitelijke en juridische gegevens van de bij hem aanhangige zaak anderzijds, de rechtspositie van verzoeker in het hoofdgeding te kwalificeren.

28. Het feit dat in de dienstverhouding de ene partij ondergeschikt is aan de andere, is één van de essentiële kenmerken van het begrip „werknemer". Het ontbreken van een ondergeschiktheidsverhouding heeft tot gevolg, dat een activiteit die tegen betaling voor andere marktdeelnemers of consumenten wordt verricht, als een zelfstandige activiteit moet worden aangemerkt, en doet mijns inziens de persoon die deze activiteit uitoefent, onder artikel 52 en niet onder artikel 48 van het Verdrag vallen.

29. Mitsdien moet ervan worden uitgegaan, dat de bestuurder van een rechtspersoon met

9 — Arresten van 23 maart 1982 (zaak 53/81, Levin, Jurispr. 1982, blz. 1035) en 3 juli 1986 (zaak 66/85, Lawrie-Blum, Jurispr. 1986, blz. 2121, r. o. 16).

10 — Arrest Lawrie-Blum, reeds aangehaald (r. o. 17, cursivering van mij).

11 — Punt 20 van haar schriftelijke opmerkingen.

12 — Punt 28 van haar schriftelijke opmerkingen.

winstoogmerk, ongeacht de kwalificatie van de rechtsverhouding tussen deze twee rechtssubjecten in het nationale recht, moet worden geacht een *zelfstandige werkzaamheid* in de zin van artikel 52 van het Verdrag uit te oefenen, zelfs al verricht hij gedurende bepaalde tijd ten behoeve van de rechtspersoon diensten waarvoor hij een bezoldiging ontvangt, *wanneer hij, gelet op de wettelijke of statutaire verdeling van bevoegdheden binnen de rechtspersoon, niet onder gezag staat van een andere persoon of van een ander, niet door hem zelf beheerd orgaan.* Het staat aan de nationale rechter om aan de hand van de betrokken feitelijke en juridische gegevens te beoordelen, of er al dan niet sprake is van een ondergeschiktheidsverhouding.

30. In het onderhavige geval zal de nationale rechter de hem voorgelegde situatie derhalve moeten onderzoeken aan de hand van het nationale recht dat van toepassing is op de organisatie van de door Asscher geleide vennootschap, teneinde te bepalen of Asscher onder artikel 48 of onder artikel 52 van het Verdrag valt.

De vijfde vraag

31. Met deze vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of de onderdaan van een Lid-Staat, die in een andere Lid-Staat, zijn woonstaat, een economische activiteit uitoefent, tegenover zijn staat van herkomst naar gelang het geval een beroep kan doen op artikel 48 of 52 van het Verdrag, uit hoofde van de werkzaamheid in loondienst of als zelfstandige die hij daarnaast in die staat uitoefent.

32. Deze vraag stelt het probleem aan de orde van wat men de „omgekeerde discriminatie" noemt.

33. De Belgische, de Franse en de Nederlandse regering zijn van mening, dat de situatie van Asscher een zuiver interne situatie is, aangezien hij onderdaan van het Koninkrijk der Nederlanden is en op het grondgebied van die staat een beroepsactiviteit uitoefent.

34. De Franse en de Nederlandse regering beroepen zich op het arrest van het Hof van 26 januari 1993, Werner [13], waarin het Hof voor recht verklaarde:

„Artikel 52 EEG-Verdrag staat er niet aan in de weg, dat een Lid-Staat zijn eigen onderdanen die hun beroepsactiviteiten op zijn grondgebied uitoefenen en die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend aldaar inkomen verwerven of uitsluitend of nagenoeg uitsluitend aldaar vermogen bezitten, zwaarder belast wanneer zij niet in deze staat wonen dan wanneer zij daar wel wonen."

35. Het staat buiten kijf, dat het gemeenschapsrecht niet van toepassing is op zuiver interne situaties van een Lid-Staat.

13 — Zaak C-112/91, Jurispr. 1993, blz. I-429.

36. Volgens vaste rechtspraak evenwel kunnen de onderdanen van een Lid-Staat een beroep doen op de regels van de artikelen 48 of 52 van het Verdrag betreffende het vrije verkeer, wanneer zij zich, door hun gedrag, in één van de door het gemeenschapsrecht bedoelde situaties bevinden en zij zich „ten opzichte van hun staat van herkomst in een overeenkomstige positie bevinden als alle andere personen die de door het Verdrag verzekerde rechten en vrijheden genieten". [14]

37. In het arrest van 23 februari 1994, Scholz [15], verklaarde het Hof zeer in het algemeen:

„Iedere gemeenschapsonderdaan die gebruik heeft gemaakt van het recht op vrij verkeer van werknemers en die een beroepswerkzaamheid in een andere Lid-Staat heeft uitgeoefend, valt immers, ongeacht zijn woonplaats en zijn nationaliteit, onder de werkingssfeer van voormelde bepalingen (het gemeenschapsrecht inzake het vrije verkeer van werknemers)."

38. In de zaak die aanleiding gaf tot de uitspraak van het arrest van 26 januari 1993, reeds aangehaald, woonde Werner, een in Duitsland gevestigde Duitse tandarts die in dat land zijn diploma's en beroepskwalificaties had verworven, enkel in een andere Lid-Staat. Het Hof ontdekte in zijn situatie geen enkel grensoverschrijdend element op grond waarvan hij gebruik kon maken van de door het gemeenschapsrecht erkende rechten.

39. In zijn conclusie in die zaak had advocaat-generaal Darmon beklemtoond [16]:

„Tot de richtlijnen van de Raad van 28 juni 1990 betreffende het verblijfsrecht (...), die ertoe strekken, dit recht te veralgemenen, blijft het vrije verkeer van personen gekenmerkt — en beperkt — door het economisch karakter van het Verdrag."

40. Aangezien die richtlijnen [17] ratione temporis niet toepasselijk waren op de feiten in de zaak Werner, had advocaat-generaal Darmon hieruit het volgende afgeleid [18]:

„Hieruit volgt, dat het aan gemeenschapsonderdanen toegekende recht van vrij verkeer

14 — Zie, onder meer, arresten van 7 februari 1979 (zaak 115/78, Knoors, Jurispr. 1979, blz. 399, r. o. 24) en 31 maart 1993 (zaak C-19/92, Kraus, Jurispr. 1993, blz. I-1663, r. o. 15).

15 — Zaak C-419/92, Jurispr. 1994, blz. I-505, r. o. 9.

16 — Punt 30.

17 — Richtlijn 90/364/EEG van de Raad van 28 juni 1990 betreffende het verblijfsrecht (PB 1990, L 180, blz. 26); richtlijn 90/365/EEG van de Raad van 28 juni 1990 betreffende het verblijfsrecht van werknemers en zelfstandigen die hun beroepswerkzaamheid hebben beëindigd (PB 1990, L 180, blz. 28); richtlijn 90/366/EEG van de Raad van 28 juni 1990 betreffende het verblijfsrecht van studenten (PB 1990, L 180, blz. 30), nietig verklaard, wegens een verkeerd gekozen rechtsgrondslag, bij arrest Hof van 7 juli 1992 (zaak C-295/90, Parlement/Raad, Jurispr. 1992, blz. I-4193), doch wat de gevolgen ervan betreft in stand gehouden tot de inwerkingtreding van een richtlijn die op de juiste rechtsgrondslag is vastgesteld, vervolgens vervangen door richtlijn 93/96/EEG van de Raad van 29 oktober 1993 betreffende het verblijfsrecht van studenten (PB 1993, L 317, blz. 59).

18 — Punt 30.

een op een economische werkzaamheid gerichte verplaatsing veronderstelt."

41. Ik neem aan, dat het Hof in de toekomst een uitspraak zal moeten doen over discriminaties van onderdanen van een Lid-Staat, die hun recht op vrij verkeer enkel hebben uitgeoefend krachtens, bij voorbeeld, richtlijn 90/364 [19], welke richtlijn thans onder bepaalde voorwaarden een algemeen verblijfsrecht toekent, los van elke economische activiteit.

42. In de zaak die ons thans bezig houdt, doet een dergelijke vraag zich niet voor.

43. Richtlijn 90/364 gold niet in juni 1990, de maand waarin de litigieuze inhouding op het salaris plaatsvond.

44. In elk geval had Asscher in 1986 zijn woonplaats naar België verlegd om daar een economische activiteit uit te oefenen in het kader van een voordien opgerichte vennootschap naar Belgisch recht.

19 — Reeds aangehaald in voetnoot 17.

45. Los van de vraag, of deze activiteit in België in loondienst of zelfstandig wordt uitgeoefend, heeft verzoeker dus gebruik gemaakt van een door het Verdrag erkende vrijheid.

46. Het feit dat Asscher, voordat hij zijn woonplaats naar België verlegde, reeds een activiteit uitoefende in het kader van de vennootschap naar Belgisch recht, is op zich irrelevant. De in de artikelen 48 en 52 van het Verdrag neergelegde vrijheid van verkeer heeft immers zowel betrekking op de toegang tot een werkzaamheid die al dan niet in loondienst wordt verricht, als op de uitoefening van een dergelijke werkzaamheid. [20] Die vrijheid omvat inzonderheid een verandering van woonplaats met het oog op de voortzetting van een reeds aangevangen werkzaamheid, onder voorbehoud van wetsontduiking, die een Lid-Staat mag verhinderen. [21]

47. Ten opzichte van zijn staat van herkomst bevindt Asscher zich dus in een situatie die gelijk is aan die van alle andere personen die gebruik maken van de door het Verdrag gewaarborgde rechten en vrijheden in de zin van het arrest Kraus, reeds aangehaald. Evenals die andere rechtssubjecten, mag hij niet worden gediscrimineerd.

48. Mijns inziens moet daarom op de vijfde vraag worden geantwoord, dat de onderdaan van een Lid-Staat, die in een andere Lid-Staat, zijn woonstaat, een economische

20 — Zie de vijfde overweging van de considerans en titel II van verordening (EEG) nr. 1612/68 van de Raad van 15 oktober 1968 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap (PB 1968, L 257, blz. 2), en artikel 52, tweede alinea, van het Verdrag.

21 — Arrest Knoors, reeds aangehaald (r. o. 25).

activiteit uitoefent, tegenover zijn staat van herkomst naar gelang het geval een beroep kan doen op artikel 48 of 52 van het Verdrag, uit hoofde van de werkzaamheid in loondienst of als zelfstandige die hij daarnaast in die staat uitoefent.

49. In het vervolg van mijn uiteenzetting over de vragen van de verwijzende rechter en de antwoorden hierop, moet de gelijkstelling voor ogen worden gehouden van deze bijzondere situatie van een onderdaan van de betrokken Lid-Staat met die van iedere onderdaan van een andere Lid-Staat, die op het grondgebied van de staat waar belasting wordt geheven, een werkzaamheid in loondienst of als zelfstandige zou uitoefenen.

De eerste vraag

50. Met zijn eerste vraag, gezien in het licht van hetgeen ik hiervoor heb geconcludeerd over de toepasselijkheid van artikel 52 van het Verdrag, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of het ingevolge artikel 48 of artikel 52 van het Verdrag toelaatbaar is, dat de Lid-Staat waarin de in zijn staat van herkomst of in een andere Lid-Staat woonachtige onderdaan van een andere Lid-Staat een werkzaamheid in loondienst of als zelfstandige uitoefent, de inkomsten die deze onderdaan met die werkzaamheid verwerft, zwaarder belast dan indien hij één van zijn ingezetenen zou zijn.

51. Uit de bewoordingen van de tweede vraag, die is gesteld voor het geval de eerste vraag ontkennend moet worden beantwoord en die betrekking heeft op het bijzondere geval waarin de betrokken onderdaan zijn inkomen niet volledig of nagenoeg volledig verwerft in de staat waar hij zijn werkzaamheid uitoefent, moet worden afgeleid, dat de eerste vraag impliciet doch noodzakelijkerwijs betrekking heeft op het geval waarin de onderdaan zijn inkomen volledig of nagenoeg volledig in die staat verwerft.

52. Alvorens het Hof een antwoord in overweging te geven op de aldus gepreciseerde eerste vraag, wil ik de situatie van het positief recht op het gebied van de directe belastingen in herinnering brengen.

53. Bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht vallen de directe belastingen als zodanig niet onder de bevoegdheid van de Gemeenschap. Artikel 99 van het Verdrag verleent de Raad uitdrukkelijk alleen op het gebied van de indirecte belastingen een harmoniserende bevoegdheid. De wettelijke regelingen inzake de directe belastingheffing kunnen in het kader van artikel 100 van het Verdrag met eenparigheid van stemmen van de Lid-Staten worden geharmoniseerd, wanneer zij rechtstreeks van invloed zijn op de instelling of de werking van de gemeenschappelijke markt. Artikel 100 A, lid 2, sluit de fiscale bepalingen evenwel uit van de harmonisatie met gekwalificeerde meerderheid, die krachtens artikel 100 A, lid 1, is toegestaan met het oog op de instelling en de werking van de interne markt.

54. Dat neemt niet weg dat, gelijk het Hof heeft opgemerkt [22], „de Lid-Staten verplicht zijn, de bevoegdheden die zij hebben behouden, in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen".

55. Op het gebied van de directe belastingen kunnen zij daarom geen bepalingen vaststellen die, zonder rechtvaardiging, tot gevolg zouden hebben, dat het vrije verkeer van werknemers (artikel 48 van het Verdrag) [23] of van rechtssubjecten die een zelfstandige werkzaamheid uitoefenen (artikel 52) wordt belemmerd. [24]

56. Volgens vaste rechtspraak [25] verbieden de regels op het gebied van de gelijke behandeling niet alleen zichtbare discriminaties op grond van nationaliteit, of op grond van de plaats van vestiging in het geval van vennootschappen, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie, die door toepassing van andere onderscheidingscriteria in feite tot hetzelfde resultaat leiden.

57. Zo kan een nationale regeling die ongeacht de nationaliteit van de betrokken belastingplichtige geldt, doch die een onderscheid maakt op grond van het woonplaatscriterium en daardoor ongunstig is voor niet-ingezetenen, hoofdzakelijk in het nadeel werken van onderdanen van andere Lid-Staten, omdat de niet-ingezetenen meestal buitenlanders zijn. [26]

58. Onder die omstandigheden kan een regeling die fiscale voordelen uitsluitend aan ingezetenen van een Lid-Staat voorbehoudt, een indirecte discriminatie op grond van nationaliteit opleveren. [27]

59. Eveneens volgens vaste rechtspraak „is er slechts sprake van discriminatie, wanneer verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties of wanneer dezelfde regels worden toegepast op verschillende situaties". [28]

60. In het arrest Schumacker, reeds aangehaald, waarin het ging om de uitlegging van artikel 48 van het Verdrag, had het hoofdgeding betrekking op een nationale wettelijke regeling die alleen onderdanen, onder meer, de mogelijkheid bood, rekening te doen houden met hun gezinssituatie en bepaalde uitgaven voor sociale voorzieningen in aftrek te brengen.

22 — Zie, onder meer, arrest van 4 oktober 1991 (zaak C-246/89, Commissie/Verenigd Koninkrijk, Jurispr. 1991, blz. I-4584, r. o. 12) en arrest Schumacker, reeds aangehaald (r. o. 21).

23 — Arrest van 8 mei 1990 (zaak C-175/88, Biehl, Jurispr. 1990, blz. I-1779, r. o. 12).

24 — Arresten van 28 januari 1986 (zaak 270/83, Commissie/Frankrijk, Jurispr. 1986, blz. 273) en 13 juli 1993 (zaak C-330/91, Commerzbank, Jurispr. 1993, blz. I-4017).

25 — Zie, in het bijzonder, arrest van 12 februari 1974 (zaak 152/73, Sotgiu, blz. 153, r. o. 11) en arrest Commerzbank, reeds aangehaald (r. o. 14).

26 — Arresten Biehl, reeds aangehaald (r. o. 14), en Schumacker, eveneens reeds aangehaald (r. o. 28).

27 — Arrest Schumacker, reeds aangehaald (r. o. 29).

28 — Ibidem, r. o. 30.

61. Het Hof moest de situatie onderzoeken van de niet-ingezeten werknemer die, omdat hij in de woonstaat geen inkomsten van betekenis genoot en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen verwierf door arbeid verricht in de werkstaat, in de woonstaat niet de voordelen kon genieten die voortvloeiden uit de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie.

62. Het Hof oordeelde, dat „tussen de situatie van een dergelijke niet-ingezetene en die van een in een soortgelijke functie werkzame ingezetene geen objectief verschil bestaat 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". [29]

63. Het Hof preciseerde, dat „de discriminatie bestaat in het feit, dat in de woonstaat noch in de werkstaat rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van deze niet-ingezetene". [30]

64. Het Hof was van oordeel, dat de discriminatie voortvloeide uit de toepassing van verschillende regels op vergelijkbare situaties. De situaties kwamen in die zin overeen, dat zowel ingezetenen als niet-ingezetenen volledig door dezelfde staat werden belast. Het enige verschil tussen beide categorieën belastingplichtigen was de woonplaats. Dit criterium was onvoldoende om een verschil in behandeling te rechtvaardigen.

65. In het arrest Wielockx, reeds aangehaald [31], koos het Hof dezelfde oplossing voor artikel 52 van het Verdrag.

66. Deze oplossing moet, wat de artikelen 48 en 52 betreft, a fortiori gelden wanneer het verschil in behandeling zich niet negatief manifesteert doordat geen rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie met het oog op belastingverlaging, maar positief, namelijk door een hoger belastingtarief. Het ligt voor de hand, dat het op grond van geen objectief element gerechtvaardigd is dat een ingezetene en een niet-gezetene, die hun inkomen geheel of nagenoeg geheel verwerven met een werkzaamheid die in dezelfde Lid-Staat wordt uitgeoefend, enkel op basis van de woonplaats onder verschillende belastingtarieven vallen.

67. Op de eerste prejudiciële vraag moet daarom worden geantwoord, dat de artikelen 48 en 52 van het Verdrag aldus moeten worden uitgelegd, dat zij een Lid-Staat niet toestaan om de onderdaan van een andere Lid-Staat, die in eerstgenoemde staat een werkzaamheid in loondienst of als zelfstandige verricht en zijn inkomen geheel of nagenoeg geheel met die werkzaamheid verwerft, doch in zijn staat van herkomst of in een andere Lid-Staat woont, zwaarder te belasten

29 — Ibidem, r. o. 37.
30 — Ibidem, r. o. 38.
31 — R. o. 20 en 21.

dan indien die onderdaan, bij uitoefening van dezelfde werkzaamheid, in de staat van belastingheffing woonde. Van een dergelijke indirecte discriminatie op grond van nationaliteit is sprake, ongeacht of het verschil in behandeling nu bestaat in de niet-inaanmerkingneming van de persoonlijke of gezinssituatie van de niet-ingezeten belastingplichtige of in de toepassing van een hoger belastingtarief.

De tweede vraag

68. Met deze vraag wenst de nationale rechter in wezen te vernemen, of artikel 48 of 52 van het Verdrag een Lid-Staat toestaat om de onderdaan van een andere Lid-Staat zwaarder te belasten dan een eigen onderdaan die ingezetene is, wanneer de niet-onderdaan, die op zijn grondgebied een werkzaamheid in loondienst of als zelfstandige uitoefent terwijl hij in zijn staat van herkomst of in een andere Lid-Staat woont, zijn inkomen niet volledig of nagenoeg volledig met die werkzaamheid verwerft.

69. De Nederlandse wettelijke regeling hanteert een drempel van precies 90 % van het inkomen, waaronder niet-ingezetenen anders worden behandeld en waarboven de fiscale behandeling voor ingezetenen en niet-ingezetenen gelijk is. In haar aanbeveling 94/79/EG betreffende belastingen op bepaalde inkomsten die door niet-ingezetenen verworven zijn in een andere Lid-Staat dan die waarvan zij ingezetene zijn [32], spreekt de Commissie van een percentage van 75 % van het totale belastbare inkomen. In het arrest Schumacker, reeds aangehaald, heeft het Hof vermeden een bijzonder percentage aan te houden. Dat zou niet erg passend zijn geweest in het kader van een rechterlijke uitspraak. Bovendien was de drempel waarop het onderzoek van het Hof zich in die zaak richtte, veeleer de per Lid-Staat variërende drempel waarboven of waaronder het inkomen al dan niet belastbaar is in de woonstaat van een belastingplichtige, die daarnaast in een andere Lid-Staat niet-ingezeten belastingplichtige is. Om dezelfde redenen komt het mij voor, dat het Hof in deze zaak evenmin een bepaald percentage zal moeten aanhouden.

70. In het arrest Schumacker verklaarde het Hof, alvorens in te gaan op het bijzondere geval van de niet-ingezetene die (nagenoeg) zijn volledige inkomen in de werkstaat verwerft [33] dat „bij de directe belastingen (...) de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen in het algemeen niet vergelijkbaar [is]".

71. Het Hof volgde hierbij de volgende redenering [34]:

„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

32 — PB 1994, L 39, blz. 22.

33 — R. o. 31. Deze verklaring is, in het kader van artikel 52 van het Verdrag, overgenomen in het arrest Wielockx, reeds aangehaald (r. o. 18).

34 — R. o. 32 en 33.

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.

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."

72. Het Hof leidde hieruit af [35]:

„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."

73. Het is van belang erop te wijzen, dat het Hof niet heeft verklaard, dat een ongelijke behandeling gerechtvaardigd kon zijn op grond van ongeacht welk verschil tussen de situatie van een ingezetene en die van een niet-ingezetene. Het Hof sprak [36] van een „*objectief verschil* dat grond kan opleveren voor een verschillende behandeling".

74. Mijns inziens zou hieraan moeten worden toegevoegd, dat het verschil in situatie *fiscaal relevant* moet zijn, met andere woorden dat het een voldoende nauwe samenhang moet vertonen met het betrokken belastinggebied.

75. Het Hof achtte het immers toelaatbaar, dat in de werkstaat geen rekening wordt gehouden met de persoonlijke en de gezinssituatie van een niet-ingezeten belastingplichtige, omdat hiermee, op grond van het internationale belastingrecht, in beginsel reeds in de woonstaat uit hoofde van het wereldinkomen van de belastingplichtige rekening wordt gehouden. Deze inaanmerkingneming vormt een objectief en fiscaal relevant verschil. In dit geval heeft het verschil in behandeling de legitieme doelstelling, te vermijden dat twee keer rekening wordt

35 — R. o. 34. Deze overweging is in het kader van artikel 52 van het Verdrag in grote lijnen overgenomen in het arrest Wielockx (r. o. 19).

36 — R. o. 37, cursivering van mij.

gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van de niet-ingezetene.

76. In de betrekkingen tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk België lijkt een verschil in behandeling van ingezetenen enerzijds en niet-ingezetenen wier inkomen niet geheel of nagenoeg geheel in de andere staat wordt verworven anderzijds, evenwel niet mogelijk, wat de inaanmerkingneming van de persoonlijke en de gezinssituatie betreft. Artikel 25, lid 3, van de bilaterale overeenkomst, dat op dit punt een gunstiger bepaling bevat dan artikel 24 van het OESO-modelverdrag, luidt namelijk als volgt: „Natuurlijke personen die inwoner zijn van een van de Staten genieten in de andere Staat dezelfde persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van burgerlijke staat of samenstelling van het gezin als de laatstbedoelde Staat aan zijn eigen inwoners verleent."

77. Mijns inziens moet daarom op de tweede vraag worden geantwoord, dat artikel 48 of 52 van het Verdrag een Lid-Staat in beginsel toestaat om de onderdaan van een andere Lid-Staat zwaarder te belasten dan een eigen onderdaan die ingezetene is, wanneer de niet-ingezetene, die op zijn grondgebied een werkzaamheid in loondienst of als zelfstandige uitoefent, doch in zijn staat van herkomst of in een andere Lid-Staat woont, zijn inkomen niet geheel of nagenoeg geheel met die werkzaamheid verwerft. Het verschil in behandeling moet evenwel gebaseerd zijn op een objectief en fiscaal relevant verschil in situatie.

De derde en de vierde vraag

78. Met deze vragen, die gezamenlijk moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of de omstandigheid dat het in de staat van belastingheffing door een niet-ingezeten belastingplichtige genoten inkomen in die staat niet onderworpen is aan de premieheffing volksverzekeringen, een objectief en fiscaal relevant verschil in situatie vormt, dat een zwaardere belasting van de niet-ingezetene rechtvaardigt.

79. Ik wil er meteen op wijzen, dat een dergelijke omstandigheid mijns inziens fiscaal irrelevant is, ongeacht de vraag of de niet-ingezetene in zijn woonstaat al dan niet onderworpen is aan de premieheffing.

80. Ik ben het niet met de Nederlandse regering eens waar deze stelt [37], dat „in een adequaat belastingstelsel het niet verschuldigd zijn van premies en de invloed daarvan op het draagvermogen vergolden mag worden".

81. Evenmin ben ik van mening dat, gelijk de Franse regering in gelijkluidende bewoor-

37 — Punt 13 van haar schriftelijke opmerkingen.

dingen stelt [38], „deze vrijstelling in de Nederlandse belastingregeling wordt gecompenseerd, doordat in de eerste belastingschijf voor niet-ingezetenen een hoger belastingtarief geldt dan voor niet-ingezetenen", en dat een dergelijke oplossing „de samenhang van het Nederlandse belastingstelsel verzekert", in de zin van het arrest van het Hof van 28 januari 1992, Bachmann. [39]

82. De directe belastingen en de sociale premies vallen immers onder twee fundamenteel verschillende categorieën lasten, waartussen geen enkel *rechtstreeks* verband bestaat. De betaling van sociale premies geschiedt uit hoofde van een *verzekeringsstelsel*: zij geeft recht op bepaalde uitkeringen. De betaling van belastingen daarentegen, die niets van doen heeft met een verzekeringsstelsel, geeft geen recht op uitkeringen als zodanig.

83. A priori valt dus moeilijk in te zien, hoe men bij lasten van verschillende aard zou kunnen spreken van „vergelden".

84. Het loutere feit, dat een Lid-Staat om technische redenen de voorkeur geeft aan een gecombineerde heffing van directe belasting en sociale premies, op basis van een uniforme grondslag, wijzigt niets aan deze situatie.

85. In het kader van het economisch en fiscaal beleid dat de Lid-Staat op zijn grondgebied wil voeren, wordt met een sociaaleconomisch gegeven als het percentage van de sociale lasten op dezelfde wijze rekening gehouden als met elk ander gegeven, bij voorbeeld de omvang van de indirecte belastingen.

86. Het percentage van de premieheffingen kan dus een aan een ander gebied ontleend beoordelingsgegeven zijn, dat de Lid-Staat kan doen besluiten om de belastingdruk te verlagen, teneinde een verhoging van het totale percentage van de verplichte heffingen te vermijden.

87. Wanneer het premiepercentage nul is, omdat de belastingplichtige in een andere staat bijdragen betaalt of in geen van beide staten verzekerd is, kan dit geen argument vormen om een categorie belastingplichtigen apart te beschouwen en aan een hogere belastingdruk te onderwerpen.

38 — Punt 4, vijfde alinea, van haar schriftelijke opmerkingen.

39 — Zaak C-204/90, Jurispr. 1992, blz. I-249. In het dictum van dit arrest heeft het Hof ter rechtvaardiging van een verschillende behandeling van ingezetenen en niet-ingezetenen erkend, dat een Lid-Staat „door de noodzaak de samenhang van de toepasselijke fiscale regeling te verzekeren", de aftrekbaarheid van premies voor de verzekering tegen ziekte en invaliditeit of tegen ouderdom en overlijden afhankelijk mag stellen van de voorwaarde, dat deze premies in die staat zijn betaald. Eerder (r. o. 21) had het Hof beklemtoond, dat er „een verband bestaat tussen de aftrekbaarheid van de premies en de heffing van belasting over de bedragen die de verzekeringsmaatschappijen ingevolge verzekeringscontracten tegen ouderdom en overlijden uitkeren", en het had hieruit afgeleid (r. o. 22): „Hieruit volgt, dat in een dergelijk belastingstelsel de derving van inkomsten waartoe de aftrek van premies voor levensverzekeringen (...) van het totale belastbare inkomen leidt, wordt gecompenseerd door de heffing van belasting over de door de verzekeringsmaatschappijen uitgekeerde pensioenen, renten of kapitalen. Wordt geen aftrek van dergelijke premies toegekend, dan zijn deze bedragen vrijgesteld van belasting."

88. Besluit de Lid-Staat, een dergelijke categorie zwaarder te belasten, dan is het het één of het ander:

— ofwel hij benadeelt zonder rechtvaardigingsgrond de niet-ingezeten belastingplichtige die in zijn woonstaat sociale premies betaalt,

— ofwel hij overschrijdt ten opzichte van de niet-ingezetene die, omdat hij in beide Lid-Staten onverzekerd is, geen bijdragen betaalt, de grenzen van zijn fiscale soevereiniteit, door te beslissen over de totale draagkracht van deze niet-ingezetene en dus over de gewenste progressiviteit van de door hem betaalde belasting, terwijl deze niet-ingezetene op grond van het internationale belastingrecht op deze punten in beginsel onder zijn woonstaat valt voor zijn wereldinkomen.

89. Ik wil erop wijzen, dat in het hoofdgeding de bepaling van de totale progressiviteit van de belasting door artikel 24, § 2, punt 1, van de bilaterale overeenkomst nu juist wordt toevertrouwd aan het Koninkrijk België, aan welk land het recht is verleend *bij het bepalen van het tarief van de belasting* rekening te houden met in Nederland ontvangen en belaste inkomsten, die op grond van deze overeenkomst in België zijn vrijgesteld van belasting.

90. Hoe dan ook, een situatie als in het hoofdgeding aan de orde, wordt niet gedekt door de in het arrest Bachmann, reeds aangehaald, erkende rechtvaardiging.

91. In de zaak Bachmann leidde de aftrek van aan in België gevestigde vennootschappen betaalde premies tot een verlies aan belastinginkomsten, dat vervolgens werd gecompenseerd doordat de door deze vennootschappen uitgekeerde bedragen in België werden belast. De bedragen die eerst werden afgetrokken en later werden belast, hadden overigens betrekking op eenzelfde contract.

92. In de onderhavige zaak zijn door de betrokken niet-ingezetenen vóór noch na 1 januari 1990 in Nederland premies in aftrek gebracht. Er is daarom geen sprake van een verlies aan belastinginkomsten dat rechtstreeks verband houdt met de bijdragen. Wat het hogere belastingtarief betreft, dit geldt niet voor bedragen die worden uitgekeerd in ruil voor betaalde premies, maar voor het beroepsinkomen van de belastingplichtige.

93. De Nederlandse regering betoogt [40], dat sinds 1 januari 1990 het bedrag van de betaalde sociale premies voor ingezetenen niet meer aftrekbaar is van hun belastbare inkomen. Aangezien niet-ingezetenen die in Nederland niet verzekerd zijn, reeds vóór die

40 — Punt 11 van haar schriftelijke opmerkingen.

datum geen premies konden aftrekken, zouden zij zich als gevolg van een verlaging van het belastingtarief in een relatief gunstiger positie hebben bevonden.

94. Deze stelling lijkt mij niet juist.

95. Fiscaal gezien draagt de toepassing van gelijke belastingtarieven op ingezetenen en niet-ingezetenen niet bij tot bevoordeling van niet-ingezetenen, maar verzekert deze enkel de fiscale gelijkheid van niet-ingezetenen en ingezetenen.

96. De gelijke behandeling die moet worden gewaarborgd, is niet de gelijke behandeling van — gunstige of ongunstige — situaties van een zelfde categorie rechtssubjecten op verschillende momenten, maar de gelijke behandeling, op een bepaald moment, van verschillende categorieën rechtssubjecten die zich in vergelijkbare situaties bevinden.

97. Vóór 1990 gold in de eerste tariefschijf hetzelfde percentage van 14 % voor niet-ingezetenen en ingezetenen, die dus gelijk werden behandeld. Het verschil in situatie vóór toepassing van het belastingtarief, dat bestond in de aftrekbaarheid van sociale premies voor ingezetenen en de niet-aftrekbaarheid van premies die niet-ingezetenen hoe dan ook niet betaalden, hield dus geen verband met het vervolgens toegepaste tarief, dat voor beide categorieën gelijk was. Het hield uiteraard alleen verband met de daadwerkelijke betaling of de vrijstelling van sociale premies.

98. Na 1990 is er geen nieuw gegeven dat een reden vormt om niet-ingezetenen plotseling aan een tarief van 25 % te onderwerpen en ingezetenen aan een tarief van slechts 13 %.

99. De Nederlandse regering merkt immers zelf op [41], dat ingezetenen weliswaar hun sociale premies niet meer kunnen aftrekken, waardoor hun inkomen en de daarbij passende belastingheffing hoger wordt, maar dat „deze hogere belastingheffing zich feitelijk door een algehele lastenverlichting niet voordeed".

100. Het lijkt er daarom op, dat een fiscaal neutrale hervorming voor ingezetenen de gelegenheid is geweest voor de invoering van een verschil in belastingtarief van 12 % tussen ingezetenen en niet-ingezetenen, ten nadele van laatstgenoemden.

41 — Ibidem.

101. Het lijkt er eveneens op dat, teneinde te vermijden dat voor bepaalde niet-ingezetenen het tarief van vóór 1990 met 1 % werd verlaagd, niet-ingezetenen werden onderworpen aan een tarief dat 12 % hoger lag dan het tarief voor ingezetenen.

102. Wanneer de Nederlandse regering verklaart [42], dat „het nodig is (...) te voorkomen dat de belastingdruk bij niet-ingezetenen — en tegelijk niet-premieplichtigen — aanzienlijk lager uitvalt dan voor belastingplichtigen", haalt zij ongetwijfeld twee dingen door elkaar, te weten belastingdruk in enge zin en de druk, in ruimere economische zin, als gevolg van alle verplichte heffingen in een staat, met name die van sociale en fiscale aard.

103. Bij een gelijk belastingtarief blijft de belastingdruk echter gelijk, ongeacht de vraag of een bepaalde belastingplichtige daarnaast al dan niet sociale premies dient te betalen.

104. De regering van het Koninkrijk der Nederlanden stelt [43], dat sinds 1 januari 1990 zowel ingezetenen als niet-ingezetenen recht hebben op de basisaftrek, als zijnde het deel van het inkomen waarover geen belasting en premies voor de volksverzekeringen worden geheven. Haars inziens kan dit tot gevolg hebben, dat niet-ingezetenen tweemaal van een belastingvrije som profiteren, eenmaal in de woonstaat en eenmaal in de werkstaat. Zij voegt hieraan toe, dat de werkstaat ingevolge artikel 24, lid 3, van het OESO-modelverdrag (in de versie geldende op 1 september 1992) niet verplicht is aan niet-ingezetenen de persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van de samenstelling van het gezin of gezinslasten te verlenen die hij aan zijn eigen inwoners verleent. De vaststelling van het tarief van 25 % voor niet-ingezetenen mag volgens de Nederlandse regering niet geïsoleerd en los van deze omstandigheid worden bezien.

105. Dit argument kan niet worden aanvaard.

106. Zo niet-ingezetenen al in beide staten een basisaftrek genieten, dan is dit omdat deze staten daar bij overeenkomst voor hebben gekozen. In de betrekkingen tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden geldt het OESO-modelverdrag enkel voor zover de bepalingen ervan zijn overgenomen in de bilaterale overeenkomst. De bilaterale overeenkomst bevat evenwel geen bepaling op grond waarvan de verdragsluitende partijen aan niet-ingezetenen niet de persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen hoeven te verlenen die hij aan ingezetenen verleent. Integendeel, artikel 25, lid 3, bepaalt uitdrukkelijk, dat de inwoners van een van de staten in de andere staat dergelijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen genieten.

42 — Ibidem, punt 12.

43 — Punt 14 van haar schriftelijke opmerkingen.

107. De Nederlandse regering preciseert [44], dat bij de vaststelling van het door niet-ingezetenen verschuldigde percentage van 25 %, mede rekening is gehouden met de hoogte van het belastingtarief in de aangrenzende landen, dat in het algemeen hoger ligt dan het tarief dat op Nederlandse ingezetenen wordt toegepast, zodat de draagkracht van niet-ingezetenen relatief hoger is dan die van ingezetenen.

108. Deze stelling is niet juist.

109. Zoals reeds gezegd [45], staat het niet aan een Lid-Staat om in plaats van een andere Lid-Staat de totale draagkracht van diens ingezetenen te bepalen in het kader van de belasting van een deel van hun inkomen dat zij op het grondgebied van de eerste staat hebben verworven.

110. Indien een staat het door een aangrenzende staat toegepaste tarief juist acht en hij dit voorbeeld wenst te volgen, kan hij dit slechts doen ten opzichte van al zijn belastingplichtigen en niet op selectieve wijze.

111. Ten slotte stelt de regering van het Koninkrijk der Nederlanden [46], dat indien het tarief voor niet verzekerde niet-ingezetenen gelijk was aan het tarief voor ingezetenen, van dit lage tarief een „aanzuigende werking" zou kunnen uitgaan. Niet-ingezetenen zouden in de verleiding kunnen komen om een deel van hun inkomen in Nederland te verwerven, en dit uitsluitend wegens het lage tarief.

112. Dit argument lijkt de vrees te illustreren voor wat men vreemd genoeg een *fiscale invasie* zou kunnen noemen.

113. Het kan mij evenwel niet overtuigen.

114. In de eerste plaats kan men zich moeilijk een aanzuigende werking voorstellen als gevolg van een verlaging van 1 % van het tarief van 14 % dat tot 1989 voor de eerste belastingschijf gold.

115. In de tweede plaats en bovenal, zie ik niet in, wat het *fiscale nadeel* is dat een staat door een dergelijk fenomeen zou lijden.

44 — Ibidem, punt 15.

45 — Punt 88 hierboven.

46 — Punt 16 van haar schriftelijke opmerkingen.

116. Gewoonlijk wil een staat zich wapenen tegen *belastingvlucht*. Een belastingplichtige richt zijn situatie zo in, dat hij komt te vallen onder de mildere belastingheffing van een andere staat dan de staat die hem zou moeten belasten. Het nadeel voor de staat die „slachtoffer van de vlucht" is, is duidelijk: hij geniet minder belastinginkomsten.

117. De staat daarentegen aan wiens belastingregime de belastingplichtige zich vrijwillig onderwerpt, lijdt absoluut geen nadeel, doch profiteert van een belastingopbrengst die hij normaliter niet had kunnen innen.

118. Ik wil erop wijzen, dat het Hof in het arrest Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald [47], heeft geoordeeld, dat artikel 52 van het Verdrag niet toestaat af te wijken van het fundamentele beginsel van vrijheid van vestiging, zelfs niet om redenen die verband houden met het risico van belastingvlucht. [48]

119. Kortom, geen van de onderzochte argumenten kan een rechtvaardiging vormen voor een verschil in behandeling uit hoofde van de samenhang van het belastingstelsel, een criterium dat is aanvaard in het arrest Bachmann, reeds aangehaald. Geen ervan vormt een rechtvaardiging „uit hoofde van openbare orde, openbare veiligheid en volksgezondheid", als bedoeld in de artikelen 48, lid 3, en 56, lid 1, van het Verdrag.

120. Indien er nog de minste twijfel mocht bestaan, dan zou deze moeten worden weggenomen door bepaalde opmerkingen van verzoeker in het hoofdgeding en de Commissie. Zij merken namelijk terecht op [49], dat de discriminatie duidelijk blijkt, indien men de situatie van een onder het 25 %-tarief vallende niet-ingezetene vergelijkt met die van een in Nederland wonende belastingplichtige die onder het lagere tarief van 13 % valt, zelfs al verwerft hij zijn belastbare inkomen niet geheel of nagenoeg geheel in die staat en betaalt hij daar geen sociale premies.

121. Concluderend moet worden vastgesteld, dat een verschil in behandeling als in het hoofdgeding aan de orde is, een indirecte discriminatie op grond van nationaliteit oplevert.

122. Mijns inziens moet daarom op de derde en vierde vraag worden geantwoord, dat de omstandigheid dat het in de staat van belastingheffing door een niet-ingezeten belastingplichtige verworven inkomen, in die staat niet is onderworpen aan de premieheffing voor de sociale verzekeringen, geen objectief en fiscaal relevant verschil in situatie vormt op grond waarvan een zwaardere belasting van de niet-ingezetene gerechtvaardigd is.

47 — R. o. 25.

48 — Een verklaring die mij, op dit bijzondere belastinggebied, een afbakeningsprobleem lijkt op te leveren ten opzichte van het voorbehoud van wetsontduiking, bedoeld in het arrest Knoors, reeds aangehaald, wat de vraag van de omgekeerde discriminatie betreft (zie punt 46 hierboven, laatste zin).

49 — Punt 4.3.2, sub g, derde alinea in fine, respectievelijk punt 27 van hun schriftelijke opmerkingen.

Conclusie

123. Ik geef het Hof derhalve in overweging, de prejudiciële vragen van de Hoge Raad der Nederlanden te beantwoorden als volgt:

„1) De bestuurder van een rechtspersoon met winstoogmerk moet, ongeacht de kwalificatie van de rechtsverhouding tussen deze twee rechtssubjecten in het nationale recht, worden geacht een zelfstandige werkzaamheid in de zin van artikel 52 van het Verdrag uit te oefenen, zelfs al verricht hij gedurende een bepaalde tijd ten behoeve van de rechtspersoon diensten waarvoor hij een bezoldiging ontvangt, wanneer hij, gelet op de wettelijke of statutaire verdeling van bevoegdheden binnen de rechtspersoon, niet onder gezag staat van een andere persoon of van een ander, niet door hem zelf beheerd orgaan. Het staat aan de nationale rechter om aan de hand van de betrokken feitelijke en juridische gegevens te beoordelen, of er al dan niet sprake is van een ondergeschiktheidsverhouding.

2) De onderdaan van een Lid-Staat, die in een andere Lid-Staat, zijn woonstaat, een economische activiteit uitoefent, kan tegenover zijn staat van herkomst naar gelang het geval een beroep doen op artikel 48 of 52 van het Verdrag, uit hoofde van de werkzaamheid in loondienst of als zelfstandige die hij daarnaast in die staat uitoefent.

3) De artikelen 48 en 52 van het Verdrag moeten aldus worden uitgelegd, dat zij een Lid-Staat niet toestaan om de onderdaan van een andere Lid-Staat, die in eerstgenoemde staat een werkzaamheid in loondienst of als zelfstandige verricht en zijn inkomen geheel of nagenoeg geheel met die werkzaamheid verwerft, doch in zijn staat van herkomst of in een andere Lid-Staat woont, zwaarder te belasten dan indien die onderdaan, bij uitoefening van dezelfde werkzaamheid, in de staat van belastingheffing woonde. Van een dergelijke indirecte discriminatie op grond van nationaliteit is sprake, ongeacht of het verschil in behandeling bestaat in de niet-inaanmerkingneming van de persoonlijke of gezinssituatie van de niet-ingezeten belastingplichtige of in de toepassing van een hoger belastingtarief.

4) Artikel 48 of 52 van het Verdrag staat een Lid-Staat in beginsel toe om de onderdaan van een andere Lid-Staat zwaarder te belasten dan een eigen

onderdaan die ingezetene is, wanneer de niet-ingezetene, die op zijn grondgebied een werkzaamheid in loondienst of als zelfstandige uitoefent, doch in zijn staat van herkomst of in een andere Lid-Staat woont, zijn inkomen niet geheel of nagenoeg geheel met die werkzaamheid verwerft. Het verschil in behandeling moet evenwel gebaseerd zijn op een objectief en fiscaal relevant verschil in situatie.

5) De omstandigheid dat het in de staat van belastingheffing door een niet-ingezeten belastingplichtige verworven inkomen, in die staat niet is onderworpen aan de premieheffing voor de sociale verzekeringen, vormt geen objectief en fiscaal relevant verschil in situatie op grond waarvan een zwaardere belasting van de niet-ingezetene gerechtvaardigd is."