ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

25 januari 2007 *

In zaak C-329/05,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 28 juni 2005, ingekomen bij het Hof op 2 september 2005, in de procedure

Finanzamt Dinslaken

tegen

Gerold Meindl,

in tegenwoordigheid van:

Christine Meindl-Berger,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, K. Lenaerts, E. Juhász, K. Schiemann en M. Ilešič (rapporteur), rechters,

* Procestaal: Duits.

advocaat-generaal: P. Léger,
griffier: B. Fülöp, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 17 mei 2006,

gelet op de opmerkingen van:

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Lumma en U. Forsthoff als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en W. Mölls als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 juli 2006,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 52 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 43 EG).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen het Finanzamt Dinslaken (hierna: „Finanzamt") en G. Meindl over de weigering van het Finanzamt om laatstgenoemde een gezamenlijke aanslag met C. Meindl-Berger, zijn echtgenote, toe te kennen.

Toepasselijke nationale bepalingen

3 § 26, lid 1, eerste zin, van de wet inzake de inkomstenbelasting in de versie van 1997 (Einkommensteuergesetz 1997; hierna: „EStG 1997") kent de niet duurzaam gescheiden echtgenoten het recht toe om te kiezen voor gezamenlijke aanslag overeenkomstig § 26b van deze wet, dan wel om verder apart te worden aangeslagen. Het stelt deze keuzevrijheid evenwel afhankelijk van de voorwaarde dat beide echtgenoten onbeperkt belastingplichtig zijn, dat wil zeggen dat zij hun woonplaats of hun gewone verblijfplaats in Duitsland hebben.

4 Krachtens § 1a, lid 1, punt 2, EStG 1997 kan evenwel, onder bepaalde voorwaarden, de gezamenlijke aanslag worden toegekend en daarbij rekening worden gehouden met de inkomsten van de in het buitenland wonende niet duurzaam gescheiden echtgenoot. Ofschoon deze inkomsten niet onderworpen zijn aan de Duitse inkomstenbelasting, worden zij overeenkomstig deze bepaling gebruikt bij de berekening in het kader van § 26b. Zij worden met name opgenomen in de berekening van het belastingtarief dat van toepassing is op de inkomsten van de aan de Duitse inkomstenbelasting onderworpen echtgenoot in het kader van de toepassing van de zogenoemde „splitting"-regeling.

5 Om een gezamenlijke aanslag te verkrijgen is vereist dat de onbeperkt belastingplichtige echtgenoot onderdaan is van een lidstaat van de Europese Unie of van de Europese Economische Ruimte (EER) en dat zijn echtgenoot zijn woonplaats of zijn gewone verblijfplaats buiten Duitsland, maar in een land van de Unie of de EER heeft.

6 Verder is gezamenlijke aanslag slechts mogelijk wanneer de inkomsten van de twee echtgenoten voor het kalenderjaar ten belope van minstens 90 % onderworpen zijn aan de Duitse inkomstenbelasting, of wanneer de inkomsten die niet aan deze belasting onderworpen zijn, niet hoger zijn dan 24 000 DEM.

7 Krachtens § 1, lid 3, tweede zin, EStG 1997 gebeurt de vaststelling van de inkomsten van de niet duurzaam gescheiden echtgenoten in twee stappen. Eerst wordt het bedrag van het wereldinkomen vastgesteld. Daarna wordt dit wereldinkomen uitgesplitst in het deel dat onderworpen is aan de Duitse inkomstenbelasting, en het deel dat hieraan niet is onderworpen.

8 Bij de vaststelling van het wereldinkomen wordt rekening gehouden met het volledige inkomen van de echtgenoten en wordt geen onderscheid gemaakt naargelang het in Duitsland of in het buitenland werd behaald. De bepalingen van § 1a, lid 1, punt 2, juncto § 1, lid 3, tweede zin, EStG 1997 voorzien niet in een speciale regel betreffende de wijze waarop de inkomsten worden vastgesteld, zodat het begrip inkomsten wordt afgeleid uit de Duitse wetgeving op het gebied van de inkomstenbelasting. Dit geldt eveneens voor de inkomsten die in het door de belastingadministratie van de staat van de woonplaats afgegeven attest niet worden vermeld of als belastingvrij worden aangemerkt. Bij gebreke van andersluidende wettelijke bepalingen wordt immers aangenomen dat dit attest geen dwingende werking heeft.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

9 Meindl, een Oostenrijks onderdaan, woont te Dinslaken (Duitsland). Zijn echtgenote, Meindl-Berger, is Oostenrijks onderdaan en woont te Innsbruck (Oostenrijk).

10 Meindl verwierf in 1997 (hierna: „omstreden jaar") in Duitsland inkomsten uit een zelfstandige beroepsactiviteit en uit een ambachtelijke activiteit voor een totaal

bedrag van 138 422 DEM. In datzelfde jaar is zijn vrouw van een dochter bevallen. De Oostenrijkse Staat heeft haar dan een zwangerschapsuitkering, een bijzondere ouderschapsuitkering en gezinsbijstand betaald. Tijdens deze periode heeft Meindl-Berger volgens het Oostenrijkse recht geen enkel belastbaar inkomen verworven.

11 Het echtpaar Meindl heeft overeenkomstig de §§ 26 en 26b EStG 1997 voor het omstreden jaar verzocht om toepassing van een gezamenlijke aanslag.

12 Het Finanzamt heeft dit verzoek afgewezen op grond dat de voorwaarden van de §§ 1a, lid 1, punt 2, en 1, lid 3, EStG 1997 niet waren vervuld. Volgens het Finanzamt is immers, enerzijds, het in Duitsland verworven deel van de inkomsten van het echtpaar Meindl lager dan de drempel van 90 % en is, anderzijds, de drempel van 24 000 DEM bereikt, aangezien Meindl-Berger van de Oostenrijkse Staat loonvervangende uitkeringen, te weten de zwangerschapsuitkering en de bijzondere ouderschapsuitkering, heeft ontvangen voor een bedrag van 26 994,73 DEM, waarbij de gezinsbijstand voor het kind buiten beschouwing is gelaten. Bovendien zijn de loonvervangende uitkeringen niet van belasting vrijgesteld op grond van het EStG 1997, omdat zij niet krachtens het Duitse recht zijn betaald. Voor het overige staat het feit dat de genoemde uitkeringen naar Oostenrijks recht niet onderworpen zijn aan de belasting, er geenszins aan in de weg dat er bij het onderzoek van een verzoek om een gezamenlijke aanslag rekening mee wordt gehouden.

13 Om die redenen heeft het Finanzamt geoordeeld dat Meindl onderworpen diende te worden aan de belasting die toepasselijk is op alleenstaanden, en heeft het de belasting over zijn inkomen vastgesteld op 45 046 DEM.

14 Nadat tevergeefs bezwaar was gemaakt tegen deze beslissing van het Finanzamt, heeft het Finanzgericht het beroep van Meindl toegewezen. Het heeft geoordeeld dat hij recht had op een gezamenlijke aanslag overeenkomstig § 1a, lid 1, punt 2, juncto § 26 EStG 1997.

15 Het Finanzamt heeft daarop beroep tot „Revision" ingesteld bij het Bundesfinanzhof. Volgens het Finanzamt zijn de voorwaarden voor een gezamenlijke aanslag niet vervuld. Het betoogt dienaangaande dat Meindl-Berger loonvervangende uitkeringen van de Oostenrijkse Staat heeft ontvangen ter waarde van 26 994,73 DEM, welk bedrag, enerzijds, de drempel van 24 000 DEM overschrijdt en, anderzijds, het aandeel van de inkomsten van het echtpaar Meindl in Duitsland onder de drempel van 90 % drukt. Voor het overige is het Finanzamt van mening dat de definitie van het begrip inkomsten en de vaststelling van de inkomsten uitsluitend volgens het Duitse belastingrecht dienen te gebeuren, en niet volgens het belastingrecht van de staat van de woonplaats, te weten het Oostenrijkse belastingrecht.

16 Het stelt met name dat 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), hebben bevestigd dat de drempel van 90 % verenigbaar is met het gemeenschapsrecht.

17 Volgens het Finanzamt verzet het in artikel 48 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 39 EG) geformuleerde beginsel van het vrije verkeer van werknemers zich er niet tegen dat, wanneer de regeling van een lidstaat toepassing van de „splitting"-regeling voor ingezeten echtgenoten toestaat, de toekenning van hetzelfde belastingvoordeel aan niet-ingezeten echtgenoten wordt verbonden aan de voorwaarde dat een aanzienlijk deel van hun wereldinkomen in deze lidstaat aan de belasting is onderworpen.

18 Meindl vordert verwerping van het beroep tot „Revision".

19 Daarop heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Is er sprake van schending [van artikel 52 van het Verdrag] wanneer aan een ingezeten belastingplichtige wordt geweigerd om samen met zijn in Oostenrijk

wonende echtgenoot, die niet gescheiden van hem leeft, in de inkomstenbelasting te worden aangeslagen op grond dat deze echtgenoot zowel meer dan 10 % van de gezamenlijke inkomsten als meer dan 24 000 DEM heeft verworven, wanneer deze inkomsten naar Oostenrijks recht van belasting zijn vrijgesteld?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

20 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 52 van het Verdrag zich ertegen verzet dat aan een ingezeten belastingplichtige door de lidstaat waar hij woont, wordt geweigerd om gezamenlijk met zijn in een andere lidstaat wonende echtgenoot die niet gescheiden van hem leeft, in de inkomstenbelasting te worden aangeslagen op grond dat deze echtgenoot in die andere lidstaat zowel meer dan 10 % van het gezinsinkomen als meer dan 24 000 DEM heeft verworven, wanneer de door die echtgenoot in deze andere lidstaat verworven inkomsten daar niet aan de inkomstenbelasting zijn onderworpen.

21 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 discriminatie op grond van nationaliteit te onthouden (zie in die zin arrest van 13 november 2003, Schilling en Fleck-Schilling, C-209/01, Jurispr. blz. I-13389, punt 22 en aangehaalde rechtspraak) en verder dat de regels inzake gelijke behandeling niet alleen openlijke discriminaties op grond van nationaliteit verbieden, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie die door toepassing van andere onderscheidingscriteria in feite tot hetzelfde resultaat leiden (arrest Schumacker, reeds aangehaald, punt 26 en aangehaalde rechtspraak).

22 Volgens vaste rechtspraak is er slechts sprake van discriminatie wanneer verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties of wanneer dezelfde regel wordt toegepast op verschillende situaties (reeds aangehaalde arresten Schumacker, punt 30, en Gschwind, punt 21).

23 De situatie van ingezetenen en niet-ingezetenen van een staat ter zake van directe belastingen is in de regel niet vergelijkbaar aangezien het inkomen dat een niet-ingezetene op het grondgebied van een staat verwerft, meestal slechts een deel is van zijn totale inkomen, waarvan het zwaartepunt is geconcentreerd op de plaats waar hij woont, en de persoonlijke draagkracht van de niet-ingezetene, die voortvloeit uit zijn totale inkomen en zijn persoonlijke situatie en zijn gezinssituatie, het gemakkelijkst kan worden beoordeeld op de plaats waar hij het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft; die plaats is doorgaans zijn gebruikelijke woonplaats (arrest van 1 juli 2004, Wallentin, C-169/03, Jurispr. blz. I-6443, punt 15 en aangehaalde rechtspraak).

24 Meindl is volgens de verwijzingsbeslissing evenwel een belastingplichtige die ingezetene is van de staat op het grondgebied waarvan hij het volledige belastbare gezinsinkomen verwerft.

25 Dienaangaande dient erop te worden gewezen dat hij anders wordt behandeld dan een ingezeten belastingplichtige wiens echtgenoot die uitsluitend belastingvrije inkomsten verwerft, eveneens in deze lidstaat woont. Een dergelijke belastingplichtige komt immers in aanmerking voor de gezamenlijke aanslag.

26 Zoals de advocaat-generaal in punt 36 van zijn conclusie echter heeft opgemerkt, bevindt een ingezeten belastingplichtige wiens echtgenoot in dezelfde lidstaat woont en daar slechts belastingvrije inkomsten verwerft, zich objectief gezien in dezelfde situatie als een ingezeten belastingplichtige wiens echtgenoot in een andere lidstaat woont en daar uitsluitend belastingvrije inkomsten verwerft, aangezien in beide gevallen het belastbare gezinsinkomen wordt gehaald uit de werkzaamheid van één van de echtgenoten en het hierbij in beide gevallen om de ingezeten belastingplichtige gaat.

27 Dienaangaande dient te worden gepreciseerd dat Meindl-Berger in het litigieuze jaar geen enkel belastbaar inkomen heeft verworven in de staat van haar woonplaats, aangezien de betrokken loonvervangende uitkeringen krachtens de belastingwetgeving van deze staat geen belastbaar inkomen vormden.

28 Bovendien dient erop te worden gewezen dat de voorwaarde betreffende de woonplaats van de echtgenoot een vereiste is waaraan de eigen onderdanen makkelijker kunnen voldoen dan de onderdanen van andere lidstaten die zich in Duitsland hebben gevestigd om daar een economische activiteit uit te oefenen, aangezien de gezinsleden van laatstgenoemden vaker buiten deze lidstaat wonen (zie, mutatis mutandis, arrest van 16 mei 2000, Zurstrassen, C-87/99, Jurispr. blz. I-3337, punt 19).

29 In deze omstandigheden kan de beslissing van het Finanzamt om Meindl te beschouwen als een alleenstaande belastingplichtige — ofschoon deze gehuwd is en het geheel van het belastbare gezinsinkomen heeft verworven in de staat van zijn woonplaats — op grond dat diens echtgenote haar woonplaats in een andere lidstaat heeft behouden en daar belastingvrije inkomsten heeft verworven die zowel 10 % van het gezinsinkomen als 24 000 DEM overschrijden, niet worden gerechtvaardigd. De staat van de woonplaats van een dergelijke belastingplichtige is immers de enige staat die de persoonlijke situatie en de gezinssituatie van de genoemde belastingplichtige in aanmerking zou kunnen nemen, aangezien laatstgenoemde niet alleen in die staat woont, maar er bovendien het gehele belastbare gezinsinkomen verwerft (zie, mutatis mutandis, arrest Zurstrassen, reeds aangehaald, punt 23).

30 Aangezien Meindl in casu op geen enkele wijze aanspraak kan maken op inaanmerkingneming, in het kader van de gezamenlijke aanslag, van zijn persoonlijke situatie en zijn gezinssituatie, moet worden vastgesteld dat hier sprake is van een door artikel 52 van het Verdrag verboden discriminatie (zie, mutatis mutandis, arrest Wallentin, reeds aangehaald, punt 17 en aangehaalde rechtspraak), zelfs indien de inkomsten van beide echtgenoten voor het litigieuze jaar, volgens de fiscale beslissing in het hoofdgeding, beneden de drempel van 90 % liggen en de niet aan de Duitse inkomstenbelasting onderworpen inkomsten 24 000 DEM overschrijden.

31 Dienaangaande dient erop te worden gewezen dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde situatie fundamenteel verschilt van die welke aanleiding heeft gegeven tot het reeds aangehaalde arrest Gschwind, aangezien hierin de toekenning van een belastingvoordeel, zoals het belastingvoordeel dat door Meindl wordt geëist, aan niet-ingezeten echtparen op voorwaarde dat ten minste 90 % van hun wereldinkomen is onderworpen aan de belasting in de lidstaat van arbeid of, indien dit percentage niet wordt bereikt, op voorwaarde dat hun buitenlandse inkomsten die in die lidstaat niet aan belasting zijn onderworpen, een bepaalde grens niet overschrijden, verenigbaar met het Verdrag is verklaard mits het mogelijk blijft om in de staat van hun woonplaats met hun persoonlijke situatie en hun gezinssituatie rekening te houden. Dit is in het hoofdgeding echter niet het geval.

32 Gelet op een en ander dient op de gestelde vraag te worden geantwoord dat artikel 52 van het Verdrag zich ertegen verzet dat aan een ingezeten belastingplichtige door de lidstaat waar hij woont, wordt geweigerd om gezamenlijk met zijn in een andere lidstaat wonende echtgenoot die niet gescheiden van hem leeft, in de inkomstenbelasting te worden aangeslagen op grond dat deze echtgenoot in die andere lidstaat zowel meer dan 10 % van het gezinsinkomen als meer dan 24 000 DEM heeft verworven, wanneer de door die echtgenoot in deze andere lidstaat verworven inkomsten daar niet aan de inkomstenbelasting zijn onderworpen.

Kosten

33 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Eerste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 52 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 43 EG) verzet zich ertegen dat aan een ingezeten belastingplichtige door de lidstaat waar hij woont, wordt geweigerd om gezamenlijk met zijn in een andere lidstaat wonende echtgenoot die niet gescheiden van hem leeft, in de inkomstenbelasting te worden aangeslagen op grond dat deze echtgenoot in die andere lidstaat zowel meer dan 10 % van het gezinsinkomen als meer dan 24 000 DEM heeft verworven, wanneer de door die echtgenoot in deze andere lidstaat verworven inkomsten daar niet aan de inkomstenbelasting zijn onderworpen.

ondertekeningen