



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

28 februari 2013 *

„Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over vrij verkeer van personen — Gelijke behandeling — Zelfstandige grensarbeiders — Staatsburgers van lidstaat van de Unie — In deze lidstaat ontvangen beroepsinkomsten — Verlegging van woonplaats naar Zwitserland — Weigering van belastingvoordeel in deze lidstaat wegens verlegging van woonplaats”

In zaak C-425/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Finanzgericht Baden-Württemberg (Duitsland) bij beslissing van 7 juli 2011, ingekomen bij het Hof op 16 augustus 2011, in de procedure

Katja Ettwein

tegen

Finanzamt Konstanz,

wijst HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta, waarnemend voor de president van de Derde kamer, K. Lenaerts, E. Juhász (rapporteur), T. von Danwitz en D. Šváby, rechters,

advocaat-generaal: N. Jääskinen,

griffier: V. Tourrès, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 4 juli 2012,

gelet op de opmerkingen van:

- K. Ettwein, vertegenwoordigd door T. Picker, Steuerberater,
- het Finanzamt Konstanz, vertegenwoordigd door N. Rogall als gemachtigde,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze, A. Wiedmann en K. Petersen als gemachtigden,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door A. Rubio González als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Mölls en T. Scharf als gemachtigden,

* Procestaal: Duits.

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 18 oktober 2012,
het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de relevante bepalingen van de Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen, ondertekend te Luxemburg op 21 juni 1999 (PB 2002, L 114, blz. 6; hierna: „Overeenkomst”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen K. Ettwein, een Duits staatsburger, en het Finanzamt Konstanz over diens weigering om haar en haar echtgenoot, eveneens een Duits staatsburger (hierna: „echtgenoten Ettwein”) wegens de verlegging van hun woonplaats naar Zwitserland een in de Duitse regeling voorzien belastingvoordeel bij de gezamenlijke aanslag van een echtpaar toe te kennen.

Toepasselijke bepalingen

Overeenkomst

- 3 In de tweede zin van de preambule verklaren de overeenkomstsluitende partijen zich „[v]astbesloten het vrije onderlinge verkeer van personen tot stand te brengen, daarbij uitgaande van de bepalingen die in de Europese Gemeenschap worden toegepast”.
- 4 Volgens artikel 1, sub a en d, van de Overeenkomst beoogt zij met betrekking tot onderdanen van de lidstaten van de Europese Gemeenschap en van de Zwitserse Bondsstaat met name het toekennen van het recht op toegang tot het grondgebied van de overeenkomstsluitende partijen en op het verblijf, de toegang tot een economische activiteit in loondienst, de vestiging als zelfstandige, alsmede op voortzetting van het verblijf op dit grondgebied, alsook het toekennen van dezelfde levensomstandigheden, arbeidsvoorwaarden en arbeidsomstandigheden als die welke voor de eigen onderdanen gelden.
- 5 Artikel 2 van de Overeenkomst, met het opschrift „Non-discriminatie”, bepaalt:
„Onderdanen van een der overeenkomstsluitende partijen die legaal verblijven op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij ondervinden bij de toepassing van deze Overeenkomst en overeenkomstig het bepaalde in de bijlagen I, II en III, geen discriminatie op grond van hun nationaliteit.”
- 6 Artikel 4 van de Overeenkomst, met het opschrift „Recht op verblijf en op toegang tot een economische activiteit”, bepaalt:
„Het recht op verblijf en op toegang tot een economische activiteit wordt gewaarborgd [...] overeenkomstig het bepaalde in bijlage I.”
- 7 Artikel 11, „Behandeling van beroep”, bepaalt in lid 1:
„De personen op wie deze Overeenkomst van toepassing is, hebben het recht bij de bevoegde autoriteiten beroep aan te tekenen met betrekking tot de toepassing van de bepalingen van deze Overeenkomst.”

- 8 Artikel 16, met het opschrift „Verwijzing naar het gemeenschapsrecht”, is in de volgende bewoordingen gesteld:

„1. Om de doeleinden van de Overeenkomst te bereiken nemen de overeenkomstsluitende partijen alle maatregelen die vereist zijn om in hun betrekkingen rechten en verplichtingen toe te passen die gelijkwaardig zijn met die welke zijn vervat in de rechtsbesluiten van de Europese Gemeenschap waarnaar wordt verwezen.

2. Voor zover de toepassing van deze Overeenkomst begrippen van het Gemeenschapsrecht beroert, wordt de desbetreffende jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen die vóór de datum van ondertekening van de Overeenkomst tot stand is gekomen in aanmerking genomen. Jurisprudentie die na de ondertekening van de Overeenkomst tot stand komt wordt ter kennis gebracht van Zwitserland. Met het oog op de goede werking van de Overeenkomst bepaalt het Gemengd Comité op verzoek van een der overeenkomstsluitende partijen welke de implicaties van deze jurisprudentie zijn.”

- 9 Artikel 21 van de Overeenkomst, „Verband met bilaterale overeenkomsten inzake dubbele belastingheffing”, bepaalt in lid 2:

„Geen van de bepalingen van deze Overeenkomst kan worden geïnterpreteerd als een beletsel voor de overeenkomstsluitende partijen om bij de toepassing van de desbetreffende bepalingen van hun fiscale wetgeving onderscheid te maken tussen belastingplichtigen die zich in verschillende situaties bevinden, met name wat hun woonplaats betreft.”

- 10 Bijlage I bij de Overeenkomst is gewijd aan het vrije verkeer van personen. In hoofdstuk II van deze bijlage staan de bepalingen betreffende de werknemers in loondienst. Artikel 9 van dat hoofdstuk, „Gelijke behandeling”, bepaalt:

„1. Ten aanzien van de arbeidsvoorwaarden, met name op het gebied van bezoldiging, ontslag en herintreding en herplaatsing na een periode van werkloosheid, mogen werknemers die onderdaan zijn van een overeenkomstsluitende partij op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende partij niet op grond van hun nationaliteit anders worden behandeld dan nationale werknemers.

2. Werknemers in loondienst en hun in artikel 3 van deze bijlage bedoelde gezinsleden genieten op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende partij dezelfde fiscale en sociale voordelen als nationale werknemers en hun gezinsleden.

[...]”

- 11 Hoofdstuk III van deze bijlage I bevat de bepalingen betreffende de „[z]elfstandigen”.

- 12 Artikel 12 van dat hoofdstuk III, „Regels betreffende het verblijf”, bepaalt in lid 1:

„Aan onderdanen van een overeenkomstsluitende partij die zich op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij wensen te vestigen teneinde anders dan in loondienst een activiteit uit te oefenen (hierna ‚zelfstandigen’ genoemd), wordt een verblijfsvergunning verleend met een geldigheidsduur van ten minste vijf jaar, te rekenen vanaf de datum van afgifte, mits zij bij de bevoegde nationale autoriteiten kunnen aantonen dat zij zich met dat doel hebben gevestigd of wensen te vestigen.”

13 Artikel 13 van dat hoofdstuk, „Zelfstandige grensarbeiders”, bepaalt:

„1. Een zelfstandige grensarbeider is een onderdaan van een overeenkomstsluitende partij wiens woonplaats gelegen is op het grondgebied van de ene overeenkomstsluitende partij, en die als zelfstandige een activiteit uitoefent op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende partij, waarbij de betrokkene in beginsel iedere dag naar zijn of haar woning terugkeert, of ten minste eenmaal per week.

2. Zelfstandige grensarbeiders hebben geen verblijfsvergunning nodig.

[...]”

14 Artikel 15 van hetzelfde hoofdstuk, met het opschrift „Gelijke behandeling”, bepaalt:

„1. Ten aanzien van de toegang tot en de uitoefening van werkzaamheden als zelfstandige genieten zelfstandigen in het ontvangende land een behandeling die niet minder gunstig is dan de behandeling die de eigen onderdanen genieten.

2. De bepalingen van artikel 9 van deze bijlage zijn van overeenkomstige toepassing op de in dit hoofdstuk bedoelde zelfstandigen.”

15 Hoofdstuk V van deze bijlage I is gewijd aan „personen die geen economische activiteit uitoefenen”. Artikel 24 van dat hoofdstuk, „Regels betreffende het verblijf”, bepaald in lid 1:

„Aan onderdanen van een overeenkomstsluitende partij die in het land waar zij hun woonplaats hebben geen economische activiteit uitoefenen, en die niet beschikken over een verblijfsvergunning krachtens andere bepalingen van de onderhavige Overeenkomst, wordt een verblijfsvergunning verleend met een geldigheidsduur van ten minste vijf jaar, mits zij bij de bevoegde nationale autoriteiten kunnen aantonen dat zij voor zichzelf en hun gezinsleden beschikken over:

a) voldoende financiële middelen om voor de duur van hun verblijf geen beroep te hoeven doen op sociale bijstand;

b) een ziektekostenverzekering die alle risico's dekt.

[...]”

Duitse regeling

16 De relevante bepalingen zijn vervat in het Einkommensteuergesetz (Duitse wet op de inkomstenbelastingen; hierna: „EStG”), in de op 19 oktober 2002 gepubliceerde versie (BGBl. 2002 I, blz. 4212), zoals gewijzigd op 20 december 2007 (BGBl. 2007 I, blz. 3150).

17 § 1 EStG bepaalt:

„1. Natuurlijke personen die hun woonplaats of gewone verblijfplaats op het nationale grondgebied hebben, zijn onbeperkt belastingplichtig in de inkomstenbelasting. [...]

[...]

3. Op verzoek worden ook natuurlijke personen die hun woonplaats noch hun gewone verblijfplaats op het nationale grondgebied hebben, als onbeperkt belastingplichtig in de inkomstenbelasting behandeld, voor zover zij binnenlandse inkomsten in de zin van § 49 hebben. Dit is alleen mogelijk wanneer hun inkomsten gedurende het kalenderjaar voor ten minste 90 % aan de Duitse inkomstenbelasting zijn onderworpen [...].

[...]"

18 § 1a, lid 1, EStG luidt:

„Voor onderdanen van een lidstaat van de Europese Unie of van een staat waarop de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte [hierna: ‚EER-Overeenkomst’] van toepassing is, [...] die overeenkomstig § 1, lid 3, als onbeperkt belastingplichtig in de inkomstenbelasting moeten worden behandeld, geldt bij de toepassing van [...] § 26, lid 1, eerste volzin, het volgende:

1. [...] Voorwaarde is dat de begunstigde zijn woonplaats of gewone verblijfplaats heeft op het grondgebied van een andere lidstaat van de Europese Unie of van een staat waarop de [EER-Overeenkomst] van toepassing is.

[...]

2. De niet duurzaam gescheiden echtgenoot die zijn woonplaats of gewone verblijfplaats niet op het nationale grondgebied heeft, wordt op verzoek voor de toepassing van § 26, lid 1, eerste volzin, als onbeperkt belastingplichtig behandeld. Punt 1, tweede volzin, is van overeenkomstige toepassing. Bij de toepassing van § 1, lid 3, tweede volzin, moet worden uitgegaan van het inkomen van beide echtgenoten en moet het bedrag van de niet-belastbare basisschijf met twee worden vermenigvuldigd [...].

19 § 26, lid 1, EStG kent aan niet duurzaam gescheiden echtgenoten die beiden onbeperkt belastingplichtig zijn dan wel als zodanig moeten worden behandeld, het recht toe om te kiezen tussen een individuele aanslag overeenkomstig § 26a EStG en een gezamenlijke aanslag overeenkomstig § 26b EStG.

20 § 26b EStG, met het opschrift „Gezamenlijke aanslag van echtgenoten”, bepaalt:

„Bij de gezamenlijke aanslag van echtgenoten worden de door de echtgenoten verworven inkomsten samengeteld en aan de echtgenoten gezamenlijk toegerekend, en worden de echtgenoten, voor zover niet anders is bepaald, gezamenlijk als één belastingplichtige behandeld.”

21 § 32a EStG, met het opschrift „Belastingtarief”, bepaalt in lid 5:

„De inkomstenbelasting voor echtgenoten die overeenkomstig §§ 26 en 26b gezamenlijk worden aangeslagen, bedraagt [...] het dubbele van het bedrag dat ingevolge lid 1 over de helft van hun gezamenlijke belastbare inkomen aan belasting verschuldigd is (splittingregeling).”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

22 Beide echtgenoten Ettwein oefenen een zelfstandige beroepsactiviteit uit; verzoekster in het hoofdgeding is bedrijfsconsultant en haar echtgenoot is kunstschilder. Al hun inkomsten ontvangen zij in Duitsland. Op 1 augustus 2007 hebben de echtgenoten Ettwein, die tot op die datum in Lindau (Duitsland) woonden, hun woonplaats naar Zwitserland overgebracht. Toch bleven zij hun beroepsactiviteit in Duitsland uitoefenen en nagenoeg al hun inkomsten bleven zij in deze lidstaat ontvangen.

- 23 Voor de berekening van hun inkomstenbelasting voor belastingjaar 2008 hebben de echtgenoten Ettwein zoals in vorige belastingjaren gevraagd om gezamenlijk te worden belast, dat wil zeggen met toepassing van de „splitting”-methode en in hun verzoek hebben zij de aandacht erop gevestigd dat zij in Zwitserland geen belastbare inkomsten hadden.
- 24 In de oorspronkelijke aanslag heeft het Finanzamt Konstanz hun verzoek ingewilligd, maar op 1 december 2009 is deze aanslag ingetrokken met het argument dat de gunstige „splitting”-methode, die wordt toegepast wegens de persoonlijke en gezinssituatie van de echtgenoten, niet voor de echtgenoten Ettwein kon gelden aangezien hun woonplaats zich noch op het grondgebied van een lidstaat van de Unie noch op het grondgebied van een bij de EER-Overeenkomst aangesloten staat bevond. Bijgevolg heeft het Finanzamt op 22 maart 2010 aan de echtgenoten Ettwein een afzonderlijke aanslag opgelegd. Nadat haar administratief bezwaar tegen deze aanslag was afgewezen, heeft verzoekster in het hoofdgeding beroep tot nietigverklaring ingesteld bij het Finanzgericht Baden-Württemberg.
- 25 Volgens deze rechterlijke instantie zijn verzoekster in het hoofdgeding en haar echtgenoot „zelfstandige grensarbeiders” in de zin van artikel 13, lid 1, van bijlage I bij de Overeenkomst aangezien zij Duitse staatsburgers met woonplaats in Zwitserland zijn, een zelfstandige beroepsactiviteit op het grondgebied van de Bondsrepubliek Duitsland uitoefenen en elke dag van hun arbeidsplaats naar hun woonplaats terugkeren. Op grond van artikel 9, lid 2, juncto artikel 15, lid 2, van bijlage I bij de Overeenkomst genieten zelfstandige grensarbeiders op het grondgebied van de lidstaat waar zij hun beroepsactiviteit uitoefenen, dezelfde sociale en fiscale voordelen als de eigen onderdanen van die lidstaat die als zelfstandige een activiteit uitoefenen. De verwijzende rechter lijkt van oordeel te zijn dat het feit dat de echtgenoten Ettwein het voordeel van de „splitting”-methode is geweigerd louter op grond dat zij hun woonplaats in Zwitserland hebben, in strijd is met deze bepalingen van de Overeenkomst.
- 26 Volgens de verwijzende rechter is deze conclusie in overeenstemming met de beginselen die zijn vastgelegd in de relevante rechtspraak van het Hof betreffende de vrijheid van vestiging en het vrije verkeer van werknemers, welke vrijheden ook in de Overeenkomst zijn overgenomen. Uit de rechtspraak blijkt dat het non-discriminatiebeginsel, dat ook in belastingzaken geldt, niet alleen openlijke discriminatie op grond van nationaliteit verbiedt, maar ook iedere vorm van verkapte discriminatie.
- 27 De verwijzende rechter merkt verder op dat het in beginsel aan de woonstaat is om de belastingplichtige naar het wereldinkomen te belasten, daarbij rekening houdend met diens persoonlijke en gezinsomstandigheden. Wordt de belastingplichtige echter in de bronstaat naar zijn wereldinkomen belast omdat hij vrijwel uitsluitend aldaar inkomen verwerft, dan kan deze staat niet weigeren de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige in aanmerking te nemen indien dit in de woonstaat niet mogelijk is. Volgens de rechtspraak van het Hof houdt de „splitting”-methode verband met de persoonlijke en gezinssituatie waarmee in een dergelijk geval rekening moet worden gehouden (arresten van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, Jurispr. blz. I-225, en 27 juni 1996, Asscher, C-107/94, Jurispr. blz. I-3089).
- 28 Bijgevolg moet met de situatie van de echtgenoten Ettwein, die niet in de woonstaat (Zwitserland) in aanmerking kan worden genomen omdat zij daar geen inkomsten hebben, in Duitsland rekening worden gehouden bij de berekening van de belasting opdat geen discriminatie ontstaat in vergelijking met echtparen die in Duitsland wonen, in deze lidstaat hun inkomen ontvangen en zich in dezelfde persoonlijke en gezinssituatie als de echtgenoten Ettwein bevinden.

- 29 Gelet op één en ander heeft het Finanzgericht Baden-Württemberg de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moeten de bepalingen van de [Overeenkomst], met name de artikelen 1, 2, 11, 16 en 21 daarvan alsmede de artikelen 9, 13 en 15 van bijlage I erbij, aldus worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat in Zwitserland wonende echtgenoten waarvan alle belastbare inkomsten in Duitsland aan de belasting zijn onderworpen, het voordeel van een gezamenlijke aanslag met toepassing van „splitting” wordt onthouden?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

- 30 Zoals blijkt uit de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling, vormt de „splitting”-regeling voor in Duitsland aan de inkomstenbelasting onderworpen echtgenoten een belastingvoordeel wanneer het inkomen van een van beide echtgenoten duidelijker hoger is dan het inkomen van de andere echtgenoot. Zoals het Hof heeft vastgesteld, is deze regeling ingevoerd om de progressie van de inkomstenbelasting af te zwakken. Zij houdt in dat het totale inkomen van beide echtgenoten wordt samengeteld, waarna het fictief aan elk van hen voor de helft wordt toegerekend en vervolgens belast. Heeft de ene echtgenoot een hoog en de ander een laag inkomen, dan wordt de belastinggrondslag door de „splitting” genivelleerd en de progressie van de inkomstenbelasting afgezwakt (arrest Schumacker, reeds aangehaald, punt 7).
- 31 Volgens deze regeling geldt deze methode enkel wanneer de echtgenoten hun woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats ofwel op het nationale grondgebied hebben, ofwel in een andere lidstaat van de Unie dan wel in een staat waarop de EER-Overeenkomst van toepassing is. De EER-Overeenkomst is niet van toepassing op de Zwitserse Bondsstaat.
- 32 Voor de beantwoording van de vraag van de verwijzende rechter moet eerst worden onderzocht of een situatie als die van de echtgenoten Ettwein binnen de werkingssfeer van de Overeenkomst valt.
- 33 Van meet af aan kan niet worden ingestemd met het argument van de Duitse regering en de Europese Commissie dat de Overeenkomst alleen van toepassing is in geval van discriminatie op grond van nationaliteit, namelijk wanneer onderdanen van een overeenkomstsluitende partij op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij ongelijk worden behandeld vergeleken met nationale onderdanen. Het is immers mogelijk dat onderdanen van een overeenkomstsluitende partij in bepaalde omstandigheden en naargelang van de toepasselijke bepalingen aan de Overeenkomst ontleende rechten doen gelden jegens hun eigen land (zie met name arrest van 15 december 2011, Bergström, C-257/10, Jurispr. blz. I-13227, punten 27-34).
- 34 Met betrekking tot de omstandigheden van het hoofdgeding en de eventueel toepasselijke bepalingen van de Overeenkomst dient te worden vastgesteld dat artikel 13, lid 1, van bijlage I bij de Overeenkomst, volgens de bewoordingen ervan, van toepassing is op de situatie van de echtgenoten Ettwein. Zij zijn immers onderdanen van „een overeenkomstsluitende partij”, te weten de Bondsrepubliek Duitsland, hebben hun woonplaats op het grondgebied van „een overeenkomstsluitende partij”, in casu de Zwitserse Bondsstaat, en oefenen een activiteit anders dan in loondienst uit op het grondgebied „van de andere overeenkomstsluitende partij”, te weten de Bondsrepubliek Duitsland.
- 35 In deze bepaling wordt onderscheid gemaakt tussen de woonplaats, die is gelegen op het grondgebied van een overeenkomstsluitende partij, en de plaats van uitoefening van de zelfstandige activiteit, die op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende partij moet zijn gelegen, ongeacht de nationaliteit van de betrokkenen. Volgens deze bepaling moeten de echtgenoten Ettwein dus worden

aangemerkt als „zelfstandige grensarbeiders” voor de toepassing van de Overeenkomst, waarbij bovendien vaststaat dat zij dagelijks van de plaats van hun beroepsactiviteit naar hun woonplaats terugkeren.

- 36 In deze context kan niet worden ingestemd met het argument van de Duitse regering en van de Commissie dat het begrip „zelfstandige grensarbeider” vervat is in het begrip „zelfstandige” van artikel 12, lid 1, van bijlage I bij de Overeenkomst. Ook al is een „zelfstandige grensarbeider” tevens een „zelfstandige” voor zover hij een activiteit anders dan in loondienst uitoefent, het begrip „zelfstandige grensarbeider” wordt immers gedefinieerd in afzonderlijke bepalingen, die verschillen van de definitie van „zelfstandige” in dat artikel 12, lid 1.
- 37 Zoals blijkt uit artikel 13, lid 1, van bijlage I bij de Overeenkomst, heeft een „zelfstandige grensarbeider” geen verblijfsvergunning nodig om als zelfstandige een activiteit uit te oefenen, anders dan in artikel 12 van deze bijlage is bepaald voor een „zelfstandige”. Zoals blijkt uit het opschrift en de algehele inhoud ervan, is dat artikel 12 enkel als regeling van het verblijf bedoeld.
- 38 Dat de overeenkomstsluitende partijen in een afzonderlijke bepaling van de Overeenkomst een regeling voor zelfstandige grensarbeiders hebben vastgelegd, benadrukt de bijzondere situatie van deze categorie zelfstandigen en wijst op de wil om het verkeer en de mobiliteit van deze zelfstandigen te vergemakkelijken.
- 39 Deze conclusie vindt tevens steun in artikel 24, lid 1, van bijlage I bij de Overeenkomst, dat het verblijfsrecht regelt, te weten het recht van onderdanen van een overeenkomstsluitende partij om hun woonplaats te vestigen op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij, ongeacht of zij een economische activiteit uitoefenen. Met name grensarbeiders, zoals de echtgenoten Ettwein, moeten dit recht ten volle kunnen benutten en tegelijk hun economische activiteit in hun land van herkomst kunnen blijven uitoefenen.
- 40 Bijgevolg luidt de conclusie dat de situatie van de echtgenoten Ettwein binnen de werkingssfeer van de Overeenkomst valt.
- 41 Aangezien de echtgenoten Ettwein „zelfstandige grensarbeiders” in de zin van artikel 13, lid 1, van bijlage I bij de Overeenkomst zijn, geldt het in artikel 15, lid 1, van deze bijlage vervatte gelijkheidsbeginsel ook voor hen (zie arrest van 6 oktober 2011, Graf en Engel, C-506/10, Jurispr. blz. I-9345, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak), waarbij het „ontvangende land” in de zin van laatstgenoemde bepaling in hun geval de Bondsrepubliek Duitsland is.
- 42 Bovendien zijn de bepalingen van artikel 9 van deze bijlage I volgens lid 2 van artikel 15 van overeenkomstige toepassing op de zelfstandige grensarbeiders. Uit lid 2 van dat artikel 9 blijkt dat het gelijkheidsbeginsel ook voor belastingvoordelen geldt.
- 43 Uit deze overeenkomstige toepassing volgt dat een zelfstandige grensarbeider in het ontvangende land dezelfde belastingvoordelen geniet als een zelfstandige die zijn activiteit in dat land uitoefent en daar woont.
- 44 Toch dient eveneens rekening te worden gehouden met artikel 21, lid 2, van de Overeenkomst, dat bepaalt dat geen van de bepalingen van deze Overeenkomst kan worden geïnterpreteerd als een beletsel voor de overeenkomstsluitende partijen om bij de toepassing van de desbetreffende bepalingen van hun fiscale wetgeving onderscheid te maken tussen belastingplichtigen die zich in verschillende situaties bevinden, met name wat hun woonplaats betreft.
- 45 Op grond van deze bepaling kunnen ingezet en niet-ingezet belastingplichtigen dus fiscaal verschillend worden behandeld, op voorwaarde evenwel dat zij zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden.

- 46 Volgens de rechtspraak van het Hof kan, inzake inkomstenbelastingen, de persoonlijke draagkracht van de belastingplichtige, die wordt gevormd door zijn totale inkomsten en zijn persoonlijke en gezinssituatie, het gemakkelijkst worden beoordeeld in zijn woonstaat waarin in de regel het zwaartepunt van zijn inkomsten is gecentraliseerd, en uit dat oogpunt zijn de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen doorgaans niet vergelijkbaar (reeds aangehaalde arresten Schumacker, punten 32-34, en Asscher, punt 41). Het Hof heeft echter benadrukt dat dit anders is ingeval de niet-ingezetene geen inkomsten van betekenis verwerft in zijn woonstaat en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen haalt uit de arbeid die hij verricht in een andere staat, met als gevolg dat de woonstaat hem niet de voordelen kan toekennen die voortvloeien uit de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie (arrest Schumacker, reeds aangehaald, punt 36).
- 47 Het Hof heeft geoordeeld dat de niet-ingezeten belastingplichtige – werknemer of zelfstandige – die (nagenoeg) zijn gehele inkomen verwerft in de staat waar hij zijn beroepswerkzaamheden uitoefent, zich evenwel, wat de inkomstenbelasting betreft, objectief in dezelfde situatie bevindt als de inwoner van deze staat, die er dezelfde werkzaamheden uitoefent. Deze twee categorieën belastingplichtigen bevinden zich met name in een vergelijkbare situatie wat de inaanmerkingneming van hun persoonlijke en gezinssituatie betreft. Met de persoonlijke en gezinssituatie kan immers geen rekening worden gehouden in de woonstaat van grensarbeiders als de echtgenoten Ettwein, want zij ontvangen daar geen inkomsten (zie in die zin reeds aangehaalde arresten Schumacker, punten 37 en 38, en Asscher, punten 42 en 43, en arrest van 11 augustus 1995, Wielockx, C-80/94, Jurispr. blz. I-2493, punt 20).
- 48 Gelet op deze rechtspraak kan een overeenkomstsluitende partij zich niet op artikel 21, lid 2, van de Overeenkomst beroepen om echtgenoten die hun beroepsactiviteiten in deze staat uitoefenen, daar al hun inkomsten ontvangen en daar in de inkomstenbelasting onbeperkt belastingplichtig zijn, het met de persoonlijke en gezinssituatie verband houdende belastingvoordeel van de „splitting”-regeling te weigeren louter op grond dat de woonplaats van de echtgenoten in de andere overeenkomstsluitende partij is gelegen.
- 49 De in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling is derhalve in strijd met artikel 13, lid 1, van bijlage I bij de Overeenkomst, gelezen in samenhang met de artikelen 15, lid 2, en 9, lid 2, van deze bijlage, doordat dit belastingvoordeel wordt geweigerd op grond van de woonplaats van de belastingplichtigen.
- 50 Bovendien heeft de Overeenkomst luidens artikel 1, sub a, met name tot doel, een verblijfsrecht op het grondgebied van de overeenkomstsluitende partijen toe te kennen aan onderdanen van de lidstaten van de Unie en van de Zwitserse Bondsstaat.
- 51 Deze oplossing ligt trouwens in lijn met de rechtspraak van het Hof dat het vrije onderlinge verkeer van personen dat de overeenkomstsluitende partijen volgens de twee volzin van de preambule van de Overeenkomst vastbesloten zijn tot stand te brengen uitgaande van de bepalingen die in de Unie worden toegepast, wordt belemmerd wanneer een onderdaan van een overeenkomstsluitende partij in zijn land van herkomst wordt benadeeld op de enkele grond dat hij zijn recht van vrij verkeer heeft uitgeoefend (arrest Bergström, reeds aangehaald, punten 27 en 28).
- 52 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 1, sub a, van de Overeenkomst en de artikelen 9, lid 2, 13, lid 1, en 15, lid 2, van bijlage I bij deze Overeenkomst aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat volgens welke het voordeel van gezamenlijke aanslag met toepassing van de in deze regeling voorziene „splitting”-methode wordt ontzegd aan echtgenoten die onderdanen van deze staat zijn en in diezelfde staat in de inkomstenbelasting onbeperkt belastingplichtig zijn, enkel op grond dat hun woonplaats op het grondgebied van de Zwitserse Bondsstaat is gelegen.

Kosten

- 53 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. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 1, sub a, van de Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen, ondertekend te Luxemburg op 21 juni 1999, alsmede de artikelen 9, lid 2, 13, lid 1, en 15, lid 2, van bijlage I bij deze Overeenkomst moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat volgens welke het voordeel van gezamenlijke aanslag met toepassing van de in deze regeling voorziene „splitting”-methode wordt ontzegd aan echtgenoten die onderdanen van deze staat zijn en in diezelfde staat in de inkomstenbelasting onbeperkt belastingplichtig zijn, enkel op grond dat hun woonplaats op het grondgebied van de Zwitserse Bondsstaat is gelegen.

ondertekeningen