

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

P. LÉGER

van 13 juli 2006¹

1. Met de onderhavige procedure wordt het Hof door het Bundesfinanzhof (Duitsland) verzocht te antwoorden op de vraag of artikel 52 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 43 EG) aldus dient te worden uitgelegd dat het in de weg staat aan nationale bepalingen krachtens welke aan een ingezeten belastingplichtige het voordeel van een gezamenlijke aanslag met zijn echtgenoot wordt geweigerd op grond dat deze in een andere lidstaat woont, waar hij inkomsten heeft ontvangen die in deze staat als vrijgesteld worden beschouwd.

3. Krachtens § 1, lid 1, EStG 1997 zijn de natuurlijke personen die een woonplaats of gewone verblijfplaats op het nationale grondgebied hebben, onbeperkt belastingplichtig met betrekking tot de Duitse inkomstenbelasting. Volgens lid 3 van deze bepaling kunnen de natuurlijke personen die een woonplaats noch een gewone verblijfplaats op het nationale grondgebied hebben, vragen om als onbeperkt belastingplichtigen te worden behandeld wanneer zij Duitse inkomsten ontvangen in de zin van § 49 EStG 1997 en op voorwaarde, hetzij dat deze inkomsten ten belope van minstens 90 % onderworpen zijn aan de Duitse inkomstenbelasting („relatieve drempel van aanmerkelijke inkomsten”), hetzij dat het deel van niet in Duitsland aan de belastingen onderworpen inkomsten niet hoger is dan 12 000 DEM („absolute drempel van aanmerkelijke inkomsten”).

I — Nationale wettelijke regeling

2. De algemene Duitse regeling inzake de belasting van natuurlijke personen is, wat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde periode betreft, neergelegd in de wet inzake de inkomstenbelasting in de versie van 1997 (Einkommensteuergesetz; hierna: „EStG 1997”).

4. Voor het overige voorziet § 1a, lid 1, punt 2, EStG 1997 voor de onderdanen van de lidstaten van de Europese Unie of van de Europese Economische Ruimte (EER) in de mogelijkheid om — voor de toepassing van § 26 EStG 1997 — de echtgenoot van de persoon die krachtens § 1, lid 1, of § 1, lid 3, EStG 1997 onbeperkt belastingplichtig is, als onbeperkt belastingplichtige te behandelen, op voorwaarde dat deze zijn woonplaats of

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

zijn gewone verblijfplaats heeft op het grondgebied van een andere lidstaat van de Europese Unie of van een lidstaat van de EER.

5. Bovendien zijn de in § 1, lid 3, EStG 1997 bedoelde voorwaarden van toepassing op de echtgenoot die zijn woonplaats of zijn gewone verblijfplaats niet in Duitsland heeft. Opdat derhalve de niet-ingezeten echtgenoot als onbeperkt belastingplichtig zou worden beschouwd, dient het gedeelte van de inkomsten dat aan de Duitse belasting is onderworpen, minstens 90 % van het totale wereldinkomen van het echtpaar te bedragen, of mogen de niet aan de Duitse belasting onderworpen inkomsten de absolute drempel van aanmerkelijke inkomsten, te weten 24 000 DEM, niet overschrijden.

6. Het wereldinkomen van het echtpaar dient naar Duits recht te worden vastgesteld zonder onderscheid te maken tussen de in Duitsland verworven inkomsten en die welke in het buitenland werden verworven. Daar § 1, lid 3, tweede zin, juncto § 1a, lid 1, punt 2, EStG niet voorzien in een speciale regel voor het vaststellen van de inkomsten, moet volgens de verwijzende rechter voor het begrip „inkomsten” te rade worden gegaan met het Duitse recht inzake de inkomstenbelasting, zelfs wanneer de genoemde inkomsten in het attest van de staat van de woonplaats niet worden vermeld of als belastingvrij worden aangemerkt.

7. Volgens § 26 EStG 1997 kunnen niet duurzaam gescheiden levende echtgenoten die allebei onbeperkt belastingplichtig zijn in de zin van § 1, lid 1, of van § 1a EStG 1997, om een gezamenlijke aanslag verzoeken.

8. In een dergelijk geval worden de inkomsten van de echtgenoten overeenkomstig § 26b EStG 1997 bij elkaar opgeteld en hun gezamenlijk toegerekend. De echtgenoten worden dan als gezamenlijke belastingplichtigen behandeld.

9. Deze methode beoogt rekening te houden met de persoonlijke situatie en de gezinsituatie van het echtpaar; aangezien zij leidt tot een minder zware belasting wanneer er een aanzienlijk verschil is tussen de inkomsten van de echtgenoten of wanneer één van hen geen enkel inkomen ontvangt. Aldus wordt het bestaansminimum verzekerd, aangezien de echtgenoten twee vrijgestelde inkomstenbelastingen genieten.

10. Bovendien dient te worden gepreciseerd dat krachtens § 22, punt 1, EStG 1997 de periodieke inkomsten — die geen deel

uitmaken van de in § 2, lid 1, punten 1 t.e.m. 6, EStG 1997² genoemde soorten inkomsten — bij de berekening van de in de §§ 1 en 1a EStG 1997 bedoelde drempels in aanmerking worden genomen als onderdeel van de categorie „andere inkomsten”.

11. Ten slotte worden de naar Duits recht betaalde moederschapsuitkeringen en ouder-schapstoelage volgens § 3, punt 1, sub d, en punt 67, EStG 1997 beschouwd als vrij-gestelde binnenlandse inkomsten.

II — Feiten en hoofdgeding

12. Meindl, een Oostenrijks onderdaan die in Duitsland woont, verwierf in 1997 in Duitsland inkomsten uit een zelfstandige beroepsactiviteit alsmede uit een ambachte-lijke activiteit voor een totaal bedrag van 138 422 DEM. Zijn in Oostenrijk wonende echtgenote, Meindl-Berger, was in het betrokken jaar niet werkzaam, maar kreeg van de Republiek Oostenrijk een zwanger-schapsuitkering van 142 586 ATS, een ouderschapsuitkering van 47 117 ATS en gezinsbijstand ten belope van 15 600 ATS, hetgeen overeenkomt met in totaal 26 994, 73 DEM.

2 — Deze inkomsten, die in § 2, lid 1, eerste zin, EStG 1997 worden genoemd, zijn inkomsten uit een land- of bosbouwactiviteit, inkomsten uit een ambachtelijke of commerciële activiteit, inkomsten uit een zelfstandige beroepsactiviteit, inkomsten uit een beroepsactiviteit in loondienst, inkomsten uit roerend vermogen en huurinkomsten.

13. Volgens het Oostenrijkse belastingrecht zijn de door Meindl-Berger ontvangen „inkomsten” belastingvrij.

14. In overeenstemming met het Duitse recht heeft Meindl het Finanzamt, de bevoegde Duitse autoriteit inzake belastingen, verzocht om toepassing van de geza-menlijke aanslag. Deze autoriteit heeft zijn verzoek afgewezen en hem een individuele aanslag opgelegd voor een bedrag van 45 046 DEM. Zij beschouwde hem derhalve als vrijgezel.

15. Volgens het Finanzamt waren, enerzijds, de voorwaarden van de §§ 1a, lid 1, punt 2, en 1, lid 3, EStG 1997 niet vervuld, aangezien het gedeelte van de inkomsten van het echtpaar in Duitsland kleiner is dan 90 procent van het totaalbedrag. Anderzijds is het bedrag van de door Meindl-Berger in Oos-tenrijk ontvangen inkomsten hoger dan de drempel van 24 000 DEM die is vastgesteld in § 1, lid 3, tweede zin, juncto § 1a, lid 1, punt 2, laatste zin, EStG 1997.

16. Het Finanzamt is immers van mening dat aangezien de door Meindl-Berger ont-vangen loonvervangende uitkeringen niet op grond van het Duitse recht zijn betaald, zij niet zijn vrijgesteld krachtens § 3, punt 1, sub d, EStG 1997. Daarom moeten deze

uitkeringen krachtens § 22, punt 1, EStG 1997 als buitenlandse inkomsten in aanmerking worden genomen bij de vaststelling van de drempel van aanmerkelijke inkomsten.

17. Na tevergeefs bezwaar te hebben gemaakt, heeft Meindl bij het Finanzgericht beroep ingesteld tegen de beslissing van het Finanzamt. Het Finanzgericht heeft zijn beroep toegewezen en geoordeeld dat hij recht had op een gezamenlijke aanslag, aangezien het begrip „inkomsten” overeenkomstig het gemeenschapsrecht restrictief moet worden uitgelegd.

18. Het Finanzamt heeft beroep tot „Revision” ingesteld bij het Bundesfinanzhof.

III — Prejudiciële vraag

19. Het Bundesfinanzhof heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„Is er sprake van schending van [artikel 52 van het Verdrag] wanneer aan een ingezetene 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 procent van de gezamenlijke inkomsten als meer dan 24 000 DEM heeft verworven, wanneer deze inkomsten naar Oostenrijks recht van belasting zijn vrijgesteld?”

IV — Discussie

20. Vooraf dient te worden nagegaan of de situatie van Meindl binnen de werkingssfeer van artikel 52 van het Verdrag valt.

21. Anders dan de Duitse regering, zie ik geen reden om te twijfelen aan de juistheid van de analyse van het Bundesfinanzhof volgens welke de situatie van Meindl wel degelijk binnen de werkingssfeer van artikel 52 van het Verdrag valt.

22. Enerzijds is artikel 52 van het Verdrag volgens vaste rechtspraak niet van toepassing op activiteiten die zich in al hun relevante aspecten in een enkele lidstaat afspelen.³ In casu werkt en woont Meindl, een Oostenrijks onderdaan, in Duitsland, hetgeen aan toont dat de situatie niet tot één enkele

3 — Zie bijvoorbeeld arresten van 23 april 1991, Höfner en Elser (C-41/90, Jurispr. blz. I-1979, punt 37); 28 januari 1992, Steen (C-332/90, Jurispr. blz. I-341, punt 9), en 16 januari 1997, USSL nr. 47 di Biella (C-134/95, Jurispr. blz. I-195, punt 19).

lidstaat beperkt is. Anderzijds omvat de vrijheid van vestiging krachtens artikel 52, tweede alinea, van het Verdrag de toegang tot *werkzaamheden anders dan in loondienst* en de uitoefening daarvan. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt echter dat Meindl in Duitsland een zelfstandige beroepsactiviteit heeft uitgeoefend. Hieruit volgt dat hij gebruik heeft gemaakt van zijn vrijheid van vestiging.

23. Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 52 van het Verdrag aldus dient te worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat aan een in Duitsland wonende 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 procent van de gezamenlijke inkomsten als meer dan 24 000 DEM heeft verworven, wanneer deze inkomsten naar Oostenrijks recht van belasting zijn vrijgesteld.

24. De Duitse regering is van mening dat deze vraag ontkennend dient te worden beantwoord.

25. Ik ben het hiermee niet eens.

26. Om te beginnen zij eraan 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.⁴ Hieruit volgt dat de lidstaten bij de uitoefening van hun bevoegdheden niet mogen afdoen aan de door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden, zoals de vrijheid van vestiging.⁵

27. Dit betekent met name dat de lidstaten zich niet alleen dienen te onthouden van alle openlijke discriminaties op grond van nationaliteit, maar ook van alle verkapte vormen van discriminatie die door toepassing van andere onderscheidingscriteria in feite tot hetzelfde resultaat leiden.⁶

28. Er is evenwel slechts sprake van discriminatie wanneer verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties of wanneer dezelfde regel wordt toegepast op verschillende situaties.⁷

29. Bij directe belastingen heeft het Hof, met name in het arrest Schumacker, reeds aan-

4 — Zie, met name, arresten van 21 november 2002, X en Y (C-436/00, Jurispr. blz. I-10829, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 13 november 2003, Schilling en Fleck-Schilling (C-209/01, Jurispr. blz. I-13389, punt 22).

5 — Zie, met name, arresten van 28 januari 1986, Commissie/Frankrijk (270/83, Jurispr. blz. 273, punt 13), en 11 maart 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Jurispr. blz. I-2409, punt 40).

6 — Zie, met name, arresten van 12 februari 1974, Sotgiu (152/73, Jurispr. blz. 153, punt 11); 21 november 1991, Le Manoir (C-27/91, Jurispr. blz. I-5531, punt 10), en 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punt 26).

7 — Zie, bijvoorbeeld, arrest van 11 augustus 1995, Wielockx (C-80/94, Jurispr. blz. I-2493, punt 17).

gehaald, en in het arrest van 12 juni 2003, Gerritse⁸, geoordeeld dat de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen in het algemeen niet vergelijkbaar zijn. Het inkomen dat een niet-ingezetene op het nationale grondgebied verwerft, is immers meestal slechts een deel van zijn totale inkomen, waarvan het zwaartepunt is geconcentreerd op de plaats waar hij woont. Voorts kan de persoonlijke draagkracht van de niet-ingezetene, die voortvloeit uit zijn totale inkomsten en zijn persoonlijke situatie en gezinssituatie, het gemakkelijkst worden beoordeeld op de plaats waar hij het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft; deze plaats is doorgaans zijn gebruikelijke woonplaats.⁹

30. Hoewel in casu Meindl Oostenrijks onderdaan is, woont hij in Duitsland en ontvangt hij aldaar zijn volledige inkomen.

31. Hij wordt nochtans anders behandeld dan een in Duitsland wonende belastingplichtige wiens echtgenoot die geen inkomsten ontvangt, eveneens in deze lidstaat woont.

32. De Duitse autoriteiten weigeren immers, op basis van het EStG 1997, rekening te houden met de persoonlijke situatie en de

gezinssituatie van Meindl, op grond dat diens echtgenote in Oostenrijk woont en daar inkomsten ontvangt die meer bedragen dan 10 % van het gezinsinkomen en dan 24 000 DEM. Meindl wordt door de Duitse belastingautoriteiten dus als vrijgezel beschouwd.

33. Zoals hierboven is uiteengezet, krijgt een in Duitsland wonende belastingplichtige wiens niet-werkzame echtgenoot eveneens op het grondgebied van deze lidstaat woont, krachtens datzelfde EStG 1997 echter wel het voordeel van de gezamenlijke aanslag.

34. Is dit verschil in behandeling tussen een in Duitsland wonende belastingplichtige wiens niet-werkzame echtgenoot in een andere lidstaat woont, en een in Duitsland wonende belastingplichtige wiens niet-werkzame echtgenoot eveneens in deze lidstaat woont, gebaseerd op een objectief verschillende situatie, zodat zij niet als een verkapte discriminatie op grond van de nationaliteit kan worden aangemerkt?

35. Ik denk het niet.

36. Mijns inziens bevindt een in Duitsland wonende en werkende Oostenrijkse onderdaan wiens echtgenoot niet werkt en in een andere lidstaat woont, zich immers objectief gezien in dezelfde fiscale situatie als een in

⁸ — C-234/01, Jurispr. blz. I-5933.

⁹ — Reeds aangehaalde arresten Schumacker (punten 31 en 32) en Gerritse (punt 43).

Duitsland wonende belastingplichtige die dezelfde werkzaamheid uitoefent en wiens in dezelfde lidstaat wonende echtgenoot geen enkele werkzaamheid uitoefent. In beide gevallen wordt het gezinsinkomen gehaald uit de werkzaamheid van één van de echtgenoten.

37. Het vereiste inzake de woonplaats van de niet-werkzame echtgenoot, dat aanleiding geeft tot de verschillende behandeling, is volgens mij een vereiste waaraan de eigen onderdanen makkelijker kunnen voldoen dan de onderdanen van andere lidstaten wiens familieleden vaker buiten het Duitse grondgebied wonen.

38. Volgens mij dient de vergelijkbaarheid van deze twee situaties te worden onderzocht aan de hand van een redenering die analoog is aan die welke het Hof heeft gehanteerd in zijn arrest van 16 mei 2000, Zurstrassen.¹⁰

39. In dit arrest heeft het Hof immers geoordeeld dat het voordeel van de gezamenlijke aanslag niet kon worden geweigerd aan een ingezetene belastingplichtige op grond dat diens echtgenoot, waarvan hij niet gescheiden was, in een andere lidstaat woonde.

40. Het is juist dat mevrouw Meindl-Berger, anders dan mevrouw Zurstrassen, in de staat van haar woonplaats inkomsten ontvangt die naar Duits recht belastbaar zijn.

41. Uit de verwijzingsbeschikking blijkt evenwel dat deze inkomsten *naar hun aard* in Oostenrijk niet-belastbare uitkeringen zijn.

42. Er zij aan herinnerd dat het Hof in zijn arrest van 1 juli 2004, Wallentin¹¹, heeft geoordeeld dat belastingvrije inkomsten geen aanmerkelijke inkomsten vormen, zodat de staat waarin deze inkomsten worden verworven, geen belastingvoordeel kan toekennen dat voortvloeit uit de inaanmerkingneming van de persoonlijke situatie en de gezinssituatie van de belastingplichtige.

43. Het lijkt mij dat de in dat arrest gekozen oplossing in casu *mutatis mutandis* kan worden toegepast. Indien immers Meindl-Berger haar uitkeringen krachtens het Duitse recht had ontvangen, zouden deze in Duitsland belastingvrij zijn geweest, hetgeen aan toont dat zij naar Duits recht als belastingvrij naar hun aard kunnen worden beschouwd. De uitkeringen zouden dus niet in aanmerking genomen zijn bij de berekening van het wereldinkomen van het echtpaar. Indien de

10 — C-87/99, Jurispr. blz. I-3337, punt 23.

11 — C-169/03, Jurispr. blz. I-6443, punten 17 en 18.

zienswijze van de Duitse regering zou worden aanvaard, zou de persoonlijke situatie en de gezinssituatie van de in Duitsland wonende belastingplichtige in Duitsland noch in Oostenrijk in aanmerking worden genomen.

44. Meindl, die in Duitsland woont, ontvangt immers geen enkel inkomen in Oostenrijk, en de enige bestaansmiddelen die het gezin in deze staat ontvangt, zijn uitkeringen die daar belastingvrij zijn. De persoonlijke situatie en de gezinssituatie van Meindl kan in Oostenrijk dus niet in aanmerking worden genomen.

45. Gepreciseerd zij evenwel dat volgens vaste rechtspraak van het Hof de discriminatie is gelegen in het feit dat met de persoonlijke situatie en de gezinssituatie van de belastingplichtige noch in de staat van diens woonplaats noch in de staat waarin hij werkzaam is, rekening wordt gehouden.¹²

12 — Arrest Schumacker, reeds aangehaald, punt 38. Gepreciseerd zij bovendien dat in zijn arrest van 11 december 2002, De Groot (C-385/00, Jurispr. blz. I-11819, punt 101), het Hof heeft geoordeeld dat de lidstaten de persoonlijke situatie en de gezinssituatie van de belastingplichtigen in aanmerking moeten nemen, ongeacht de wijze waarop deze staten deze verplichting onderling hebben verdeeld.

46. In casu is de Bondsrepubliek Duitsland, de staat waarin Meindl woont, bijna het volledige gezinsinkomen ontvangt en noodzakelijkerwijs wordt belast, het best in staat om rekening te houden met de persoonlijke situatie en de gezinssituatie van laatstgenoemde.

47. Bijgevolg ben ik van mening dat het verschil in behandeling tussen de ingezeten belastingplichtigen waarvan de niet-werkzame echtgenoot in een andere lidstaat woont, en de ingezeten belastingplichtigen waarvan de niet-werkzame echtgenoot op het nationale grondgebied woont, zoals die voortvloeit uit het EStG 1997, als een met artikel 52 van het Verdrag strijdige verkapte discriminatie op grond van de nationaliteit moet worden beschouwd.

48. Gelet op één en ander geef ik het Hof in overweging om te antwoorden dat artikel 52 van het Verdrag aldus dient te worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat aan een in Duitsland wonende 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.

V — Conclusie

49. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging, de door het Bundesfinanzhof gestelde prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt:

„Artikel 52 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 43 EG) dient aldus te worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat aan een in Duitsland wonende 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 procent van de gezamenlijke inkomsten als meer dan 24 000 DEM heeft verworven, wanneer deze inkomsten naar Oostenrijks recht van belasting zijn vrijgesteld.”