

ARREST VAN HET HOF

11 augustus 1995 *

In zaak C-80/94,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, in het aldaar aanhangig geding tussen

G. H. E. J. Wielockx

en

Inspecteur der directe belastingen,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 52 EEG-Verdrag (thans EG-Verdrag),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE,

samengesteld als volgt: G. C. Rodríguez Iglesias, president, F. A. Schockweiler, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann en P. Jann, kamerpresidenten, G. F. Mancini, J. C.

* Procestaal: Nederlands.

Moitinho de Almeida, D. A. O. Edward (rapporteur), G. Hirsch, H. Ragnemalm en L. Sevón, rechters,

advocaat-generaal: P. Léger

griffier: L. Hewlett, administrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- de Inspecteur der directe belastingen, J. W. K. Keizer,

- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door U. Leanza, hoofd van de dienst Diplomatieke geschillen van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, bijgestaan door M. Fiorilli, avvocato dello Stato,

- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door A. Bos, juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde,

- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door H. Michard en B. J. Drijber, leden van haar juridische dienst, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van G. H. E. J. Wielockx, vertegenwoordigd door A. W. Gaertner, belastingadviseur; de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door J. S. van den Oosterkamp, assistent-juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde; de Duitse regering, vertegenwoordigd

door E. Röder, Ministerialrat bij het Bondsministerie van Economische zaken, als gemachtigde, en de Commissie van de Europese Gemeenschappen ter terechtzitting van 2 mei 1995,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 31 mei 1995,

het navolgende

Arrest

- 1 Bij uitspraak van 16 februari 1994, ingekomen bij het Hof op 2 maart daaraanvolgend, heeft het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch krachtens artikel 177 EG-Verdrag drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 52 EEG-Verdrag (thans EG-Verdrag).

- 2 Die vragen zijn gerezen in een geschil tussen Wielockx, van Belgische nationaliteit en woonachtig in België, en de Inspecteur der directe belastingen (hierna: „inspecteur”) over de weigering van deze laatste om het belastbaar inkomen van betrokkene te verminderen met de toevoegingen aan de oudedagsreserve.

- 3 Artikel 1 van de Nederlandse Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Stb. 1964, 519; hierna: „wet van 1964”) omschrijft „binnenlandse belastingplichtigen” als natuurlijke personen die binnen het Rijk wonen, terwijl „buitenlandse belastingplichtigen” worden omschreven als natuurlijke personen die niet in Nederland wonen, doch binnenlands inkomen genieten.

- 4 Bij artikel 44*d*, lid 1, van de wet van 1964, zoals aangevuld bij de wet van 16 november 1972 (Stb. 1972, 612), is een vrijwillig stelsel van fiscale oudedagsreserve voor zelfstandigen ingevoerd. Ingevolge dit stelsel kunnen de belanghebbenden een deel van hun winst uit onderneming reserveren voor de vorming van een oudedagsreserve, wat het voordeel heeft dat de bedragen die elk jaar worden gespaard, in de onderneming blijven.

- 5 Volgens artikel 3, lid 3, van de wet van 1964 wordt ten aanzien van binnenlandse belastingplichtigen belasting geheven naar het inkomen dat zij genieten als winst uit onderneming, verminderd met de toevoegingen aan en vermeerderd met de afnemingen van de oudedagsreserve. De maximale toevoeging aan een oudedagsreserve gedurende een kalenderjaar, die voor aftrek in aanmerking kan komen, wordt verminderd met het bedrag van de premies die op grond van verplichte deelneming in een bedrijfspensioenfonds zijn betaald.

- 6 Ingevolge artikel 44*f*, lid 1, sub e, van dezelfde wet wordt de oudedagsreserve opgeheven wanneer de belastingplichtige de leeftijd van 65 jaar bereikt. Zij wordt dan als inkomen aangemerkt en onderworpen hetzij aan belastingheffing ineens over het volledige kapitaal, hetzij aan uitgestelde belastingheffing over de periodiek uit dat kapitaal betaalde uitkeringen.

- 7 Overeenkomstig de artikelen 48 en 49 van de wet van 1964 wordt ten aanzien van buitenlandse belastingplichtigen uitsluitend belasting geheven naar het „belastbaar binnenlands inkomen”, dat wil zeggen het in een kalenderjaar op Nederlands grondgebied genoten inkomen, verminderd met de verliezen. De oudedagsreserve maakt geen deel uit van de bedragen die krachtens artikel 48, lid 3, van de wet van 1964 op dit inkomen in mindering kunnen worden gebracht. Op grond van een ministeriële fiscaal-juridische circulaire kan evenwel een correctie worden toegepast, waardoor persoonlijke verplichtingen en buitengewone lasten in mindering kunnen worden gebracht, wanneer ten minste 90 % van het wereldinkomen van de niet-ingezeten belastingplichtige in Nederland aan inkomstenbelasting is onderworpen. Deze circulaire heeft geen betrekking op de oudedagsreserve.

- 8 Artikel 18 van het OESO-modelverdrag (modelverdrag inzake dubbele heffing van inkomsten- en vermogensbelasting, rapport van het Comité fiscale zaken van de OESO, 1977) bepaalt: „Onder voorbehoud van de bepalingen van artikel 19, lid 2 [betreffende de ambtenaren-pensioenen], zijn pensioenen en andere soortgelijke beloningen betaald aan een inwoner van een Verdragsluitende Staat ter zake van een vroegere dienstbetrekking, slechts in die Staat belastbaar.”
- 9 Voorts wordt in artikel 14, lid 1, van de tussen Nederland en België gesloten bilaterale overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting (Trb. 1970, nr. 192) bepaald, dat voordelen of inkomsten verkregen door een inwoner van een van de staten in de uitoefening van een vrij beroep in de andere staat belastbaar zijn, indien hij aldaar voor het verrichten van zijn werkzaamheden over een vast middelpunt beschikt.
- 10 Wielockx is zelfstandig fysiotherapeut te Venlo (Nederland) en als zodanig maat in een maatschap. Hij verwerft al zijn inkomsten in Nederland en is aldaar belastingplichtig.
- 11 Wielockx verzocht de inspecteur het in 1987 in Nederland genoten belastbaar inkomen (73 912 HFL, door de belastingdienst teruggebracht tot 65 643 HFL) te verminderen met 5 145 HFL uit hoofde van toevoeging aan de oudedagsreserve. Dit verzoek werd door de inspecteur afgewezen.
- 12 Wielockx kwam daarvan in beroep bij de belastingkamer van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. Daar het twijfelde aan de verenigbaarheid van de Nederlandse

bepalingen inzake de oudedagsreserve met de in artikel 52 EG-Verdrag geregelde vrijheid van vestiging, heeft het Gerechtshof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- „1) Verbiedt artikel 52 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap of enige andere bepaling van dat Verdrag een Lid-Staat, zoals Nederland, een belasting te heffen naar het inkomen van natuurlijke personen, waarbij aan belastingplichtigen die winst uit onderneming genieten, het recht is toegekend ten laste van het onzuiver inkomen een zogenoemde oudedagsreserve te vormen — verwezen zij naar artikel 3, lid 3, aanhef en onderdeel a, in verbinding met de artikelen 44*d* tot en met 44*l* van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, zoals die voor het onderhavige jaar luiden —, doch dit recht wordt onthouden aan een in een andere Lid-Staat wonende belastingplichtige met de nationaliteit van die andere Lid-Staat die in eerstbedoelde Lid-Staat winst uit onderneming geniet en ten aanzien daarvan in de heffing van vorenbedoelde belasting wordt betrokken?

- 2) Is hierbij van betekenis, dat op grond van hoofdstuk III van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Voorwerp van de belasting bij buitenlandse belastingplichtigen) afnemingen van de oudedagsreserve niet tot het belastbaar binnenlands inkomen van de buitenlandse belastingplichtige behoren, waardoor binnen het vigerende Nederlandse belastingstelsel de samenhang tussen de aftrekbaarheid van toevoegingen aan de oudedagsreserve en de belastbaarheid van afnemingen daarvan ten aanzien van buitenlandse belastingplichtigen niet is gewaarborgd?

- 3) Is mede van belang, of het inkomen van de buitenlands belastingplichtige al dan niet geheel of nagenoeg geheel is verdiend met werkzaamheden welke zijn verricht in eerstbedoelde Lid-Staat?”

- 13 Met de eerste en de derde vraag wenst de nationale rechter in wezen te vernemen, of artikel 52 van het Verdrag zich ertegen verzet, dat een Lid-Staat zijn inwoners toestaat, de voor de vorming van een oudedagsreserve bestemde winst uit onderneming op het belastbaar inkomen in mindering te brengen, doch dit voordeel onthoudt aan belastingplichtige gemeenschapsonderdanen die weliswaar in een andere Lid-Staat wonen, maar in de eerste staat (nagenoeg) al hun inkomsten verwerven.
- 14 Met de tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, of een dergelijk verschil in behandeling kan worden gerechtvaardigd door het feit, dat de periodieke uitkeringen die de niet-ingezeten belastingplichtige nadien uit de oudedagsreserve uitbetaald krijgt, niet zijn belast in de staat waar hij zijn beroepswerkzaamheden uitoefent, maar in de staat van de woonplaats, waarmee die staat een bilaterale overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting heeft gesloten.
- 15 Deze vragen dienen te zamen te worden onderzocht.
- 16 Om te beginnen zij eraan herinnerd, dat ofschoon de directe belastingen tot de bevoegdheid van de Lid-Staten behoren, deze niettemin verplicht zijn die bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen en zich derhalve van elke openlijke of verkapte discriminatie op grond van nationaliteit te onthouden (arrest van 14 februari 1995, zaak C-279/93, Schumacker, Jurispr. 1995, blz. I-225, r. o. 21 en 26).

- 17 Volgens vaste rechtspraak is er sprake van discriminatie, wanneer verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties of wanneer dezelfde regel wordt toegepast op verschillende situaties.
- 18 Op het gebied van de directe belastingen is de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen van een bepaalde staat in het algemeen niet vergelijkbaar. Die situaties verschillen immers objectief van elkaar, zowel wat de bron van inkomsten als wat de persoonlijke draagkracht of de persoonlijke en gezinssituatie betreft (arrest Schumacker, reeds aangehaald, r. o. 31 e. v.).
- 19 Derhalve kan een verschillende behandeling van deze twee categorieën belastingplichtigen als zodanig niet worden aangemerkt als discriminatie in de zin van het Verdrag.
- 20 De niet-ingezeten belastingplichtige — werknemer of zelfstandige — die (nagenoeg) zijn gehele inkomen verwerft in de staat waar hij zijn beroepswerkzaamheden uitoefent, bevindt zich evenwel wat de inkomstenbelasting betreft, objectief in dezelfde situatie als de inwoner van deze staat, die er dezelfde werkzaamheden uitoefent. Beiden zijn enkel in deze staat belastingplichtig volgens dezelfde belastinggrondslag.
- 21 Indien de niet-ingezeten belastingplichtige, ten aanzien van de van zijn belastbaar inkomen af te trekken bedragen, fiscaal niet op dezelfde wijze wordt behandeld als de ingezeten belastingplichtige, zal met zijn persoonlijke situatie noch door de belastingdienst van de staat waar hij zijn beroepswerkzaamheden uitoefent — waar hij immers niet woont —, noch door die van de woonstaat — waar hij

immers geen inkomen geniet — rekening worden gehouden. Dientengevolge zal hij voor een groter totaalbedrag worden aangeslagen en worden benadeeld ten opzichte van de ingezeten belastingplichtige.

- 22 Hieruit volgt, dat de niet-ingezeten belastingplichtige die, zoals in het hoofdgeding, (nagenoeg) zijn gehele inkomen verwerft in de staat waar hij zijn beroeps-werkzaamheden uitoefent, maar geen aftrekbare oudedagsreserve kan opbouwen onder dezelfde fiscale voorwaarden als de ingezeten belastingplichtige, wordt gediscrimineerd.
- 23 Ter rechtvaardiging van het in casu door niet-ingezeten belastingplichtigen geleden fiscale nadeel beroept de Nederlandse regering zich op het beginsel van fiscale samenhang, neergelegd in het arrest van 28 januari 1992 (zaak C-204/90, Bachmann, Jurispr. 1992, blz. I-249). Volgens dit beginsel moet er een correlatie bestaan tussen de bedragen die van de belastbare grondslag worden afgetrokken, en die waarover belasting wordt geheven. Indien een niet-ingezetene in Nederland een oudedagsreserve kon opbouwen en aldus een recht op pensioen kon verwerven, zou dit pensioen aan de belastingheffing in Nederland ontkomen, aangezien een dergelijk inkomen ingevolge de belastingovereenkomst tussen België en Nederland in de woonstaat wordt belast.
- 24 Zoals de advocaat-generaal in punt 54 van zijn conclusie heeft opgemerkt, belast de staat ingevolge overeenkomsten tegen dubbele belasting die, zoals bovenbedoelde overeenkomst, met het OESO-Modelverdrag overeenkomen, alle door zijn ingezetenen ontvangen pensioenen, ongeacht in welke staat de premies zijn betaald, maar ziet hij daartegenover af van belastingheffing over in het buitenland ontvangen pensioenen, ook wanneer deze berusten op in het binnenland betaalde en als aftrekbaar beschouwde premies. De fiscale samenhang bestaat dus niet op het niveau van een zelfde persoon, door een strikte correlatie tussen de aftrekbaarheid van de premies en de belastingheffing over de pensioenuitkeringen, maar bevindt zich op een ander niveau, te weten dat van de wederkerigheid van de in de Verdragsluitende Staten toepasselijke voorschriften.

- 25 Aangezien de fiscale samenhang is verzekerd door een met een andere Lid-Staat gesloten bilaterale overeenkomst, kan dit beginsel niet worden aangevoerd als reden om een aftrek als die waarom het hier gaat, te weigeren.
- 26 Aansluitend bij de schriftelijke opmerkingen van de Commissie moet er in elk geval aan worden herinnerd, dat overeenkomstig richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de Lid-Staten op het gebied van de directe belastingen (PB 1977, L 336, blz. 15), de belastingdiensten te allen tijde alle nodige inlichtingen kunnen inwinnen.
- 27 Uit het voorgaande volgt, dat een regeling van een Lid-Staat, op grond waarvan ingezetenen van deze staat de voor de vorming van een oudedagsreserve bestemde winst uit onderneming op het belastbaar inkomen in mindering kunnen brengen, doch die dit voordeel onthoudt aan belastingplichtige gemeenschapsonderdanen die in een andere Lid-Staat wonen, maar in de eerste staat (nagenoeg) hun gehele inkomen verwerven, niet kan worden gerechtvaardigd door het feit, dat de periodieke uitkeringen die de niet-ingezetenen belastingplichtige nadien uit de oudedagsreserve uitbetaald krijgt, niet in deze staat zijn belast, maar in de staat van de woonplaats — waarmee de eerste staat een bilaterale overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting heeft gesloten —, zelfs indien de veralgemening van het voordeel een strikte samenhang tussen de aftrekbaarheid van toevoegingen aan de oudedagsreserve en de belastbaarheid van afnemingen daarvan onder het in de eerste staat geldende belastingstelsel niet kan waarborgen, en dat een dergelijk verschil in behandeling derhalve in strijd is met artikel 52 van het Verdrag.

Kosten

- 28 De kosten door de Duitse, de Italiaanse en de Nederlandse regering en door de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen.

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.

HET HOF VAN JUSTITIE,

uitspraak doende op de door het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch bij uitspraak van 16 februari 1994 gestelde vragen, verklaart voor recht:

Een regeling van een Lid-Staat, op grond waarvan ingezetenen van deze staat de voor de vorming van een oudedagsreserve bestemde winst uit onderneming op het belastbaar inkomen in mindering kunnen brengen, doch die dit voordeel onthoudt aan belastingplichtige gemeenschapsonderdanen die in een andere Lid-Staat wonen, maar in de eerste staat (nagenoeg) hun gehele inkomen verwerven, kan niet worden gerechtvaardigd door het feit, dat de periodieke uitkeringen die de niet-ingezeten belastingplichtige nadien uit de oudedagsreserve uitbetaald krijgt, niet in deze staat zijn belast, maar in de staat van de woonplaats — waarmee de eerste staat een bilaterale overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting heeft gesloten —, zelfs indien de veralgemening van het voordeel een strikte samenhang tussen de aftrekbaarheid van toevoegingen aan de oudedagsreserve en de belastbaarheid van afnemingen daarvan onder het in de eerste staat geldende belastingstelsel niet kan waarborgen. Een dergelijk verschil in behandeling is derhalve in strijd met artikel 52 van het Verdrag.

Rodríguez Iglesias

Schockweiler

Kapteyn

Gulmann

Jann

Mancini

Moitinho de Almeida

Edward

Hirsch

Ragnemalm

Sevón

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 11 augustus 1995.

De griffier

R. Grass

De president

G. C. Rodríguez Iglesias