

|

## 61991J0112

ARREST VAN HET HOF VAN 26 JANUARI 1993. - HANS WERNER TEGEN FINANZAMT AACHEN-INNENSTADT. - VERZOEK OM EEN PREJUDICIELE BESLISSING: FINANZGERICHT KOELN - DUITSLAND. - BELASTINGEN - WOONPLAATS VAN DE BELASTINGPLICHTIGE. - ZAAK C-112/91.

*Jurisprudentie 1993 bladzijde I-00429*  
*Zweedse bijz. uitgave bladzijde I-00007*  
*Finse bijz. uitgave bladzijde I-00007*

Samenvatting  
Partijen  
Overwegingen van het arrest  
Beslissing inzake de kosten  
Dictum

### Trefwoorden

++++

*Vrij verkeer van personen ° Vrijheid van vestiging ° Verdragsbepalingen ° Personele werkingssfeer ° Onderdaan van Lid-Staat, die, na in die staat te zijn opgeleid, aldaar zijn beroepswerkzaamheid uitoefent ° Daarvan uitgesloten ° Woonplaats in andere Lid-Staat ° Geen invloed*

*(EEG-Verdrag, art. 52)*

### Samenvatting

*Bij ontbreken van een buitenlands element van voldoende belang om de verdragsbepalingen inzake de vrijheid van vestiging toepasselijk te doen zijn, moet artikel 52 van het Verdrag aldus worden uitgelegd, dat het er niet aan in de weg staat, dat een Lid-Staat zijn eigen onderdanen die op basis van in die staat verworven beroepskwalificaties en -ervaring er hun beroepswerkzaamheid uitoefenen en die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend aldaar inkomen verwerven of uitsluitend of nagenoeg uitsluitend aldaar vermogen bezitten, zwaarder belast wanneer zij niet in die staat wonen dan wanneer zij er wel wonen.*

### Partijen

*In zaak C-112/91,*

*betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van het Finanzgericht Koeln (Bondsrepubliek Duitsland), in het aldaar aanhangig geding tussen*

*H. Werner*

*en*

*Finanzamt Aachen-Innenstadt,*

*om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 7 en 52 EEG-Verdrag,*

*wijst*

*HET HOF VAN JUSTITIE,*

*samengesteld als volgt: O. Due, president, C. N. Kakouris, G. C. Rodríguez Iglesias, M. Zuleeg en J. L. Murray, kamerpresidenten, G. F. Mancini, R. Joliet, F. A. Schockweiler, J. C. Moitinho de Almeida, F. Grévisse, M. Diez de Velasco, P. J. G. Kapteyn en D. A. O. Edward, rechters,*

*advocaat-generaal: M. Darmon*

*griffier: H. A. Ruehl, hoofdadministrateur*

*gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:*

*° H. Werner, vertegenwoordigd door W. Kaefer, belastingadviseur,*

*° het Finanzamt Aachen-Innenstadt, vertegenwoordigd door H. Kersten, Regierungsdirektor, als gemachtigde,*

*° de Belgische regering, vertegenwoordigd door R. Verhoeven, directeur-generaal bij het Ministerie van Financiën, als gemachtigde,*

*° de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Roeder, Ministerialrat bij het Bondsministerie van Economische zaken, en J. Karl, Regierungsdirektor bij hetzelfde ministerie, als gemachtigden,*

*° de Franse regering, vertegenwoordigd door E. Belliard, adjunct-directeur juridische zaken bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, en G. de Bergues, adjunct-secretaris-generaal bij hetzelfde ministerie, als gemachtigden,*

*° de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door L. Ferrari Bravo, hoofd van de dienst diplomatieke geschillen van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, bijgestaan door P. G. Ferri, avvocato dello Stato,*

*° de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes, directeur juridische zaken bij het directoraat-generaal voor de Europese Gemeenschappen, A. Goucha Soares, ambtenaar bij de afdeling juridische zaken bij het directoraat-generaal voor de Europese Gemeenschappen, en M. Mesquita Palha, jurist bij het fiscaal studiecentrum van het Ministerie van Financiën, als gemachtigden,*

*° de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door C. Vajda, Barrister, en J. Collins van het Treasury Solicitor' s Department, als gemachtigden,*

° de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door haar juridisch hoofdadviseur H. Étienne, als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van H. Werner, vertegenwoordigd door W. Kaefer en M. Sass, advocaat te Muenchen, het Finanzamt Aachen-Innenstadt, de Duitse, de Franse, de Italiaanse en de Portugese regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie ter terechtzitting van 19 mei 1992,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 6 oktober 1992,

het navolgende

Arrest

## Overwegingen van het arrest

1 Bij beschikking van 10 januari 1991, binnengekomen ten Hove op 15 april daaraanvolgend, heeft het Finanzgericht Koeln krachtens artikel 177 EEG-Verdrag drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de bepalingen van het Verdrag betreffende het recht van vestiging en het verbod van discriminatie op grond van nationaliteit, teneinde vast te stellen, of met het gemeenschapsrecht verenigbaar zijn twee nationale wettelijke regelingen, betreffende de inkomstenbelasting en de vermogensbelasting, krachtens welke belastingplichtigen verschillend worden behandeld naar gelang zij ingezetenen zijn of niet.

2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen Werner en het Finanzamt Aachen-Innenstadt, over de voorwaarden voor de belastingplichtigheid ingevolge het Einkommensteuergesetz en het Vermoegensteuergesetz.

3 Volgens § 1, lid 1, sub 1, van het Einkommensteuergesetz zijn natuurlijke personen die hun woonplaats of gewone verblijfplaats in Duitsland hebben, belastingplichtig voor hun gehele inkomen. Natuurlijke personen daarentegen die niet hun woonplaats of gewone verblijfplaats in Duitsland hebben, zijn ingevolge het vierde lid van dit artikel slechts belastingplichtig voor het in Duitsland verworven gedeelte van hun inkomen. § 49, lid 1, sub 3, bepaalt, dat inkomsten van Duitse oorsprong onder meer inkomsten uit in Duitsland verrichte zelfstandige arbeid zijn. Bij onbeperkte belastingplicht geldt voor gehuwde paren een voordeliger tarief, het zogenoemde "splittingtarief". Bovendien mogen onbeperkt belastingplichtigen bepaalde uitgaven van hun belastbaar inkomen aftrekken, zoals de premies voor ziekte-, ongevallen- en wettelijke aansprakelijkheidsverzekering, voor het algemene ouderdomspensioen en werkloosheidsuitkering, kosten voor levensonderhoud, een gedeelte van de bouwspaarbijdragen, kerkbelasting en bepaalde uitgaven voor scholing en opleiding. Deze voordelen blijven onthouden aan beperkt belastingplichtigen, op wie voorts deels andere belastingtarieven van toepassing zijn.

4 Het Vermoegensteuergesetz bevat gelijksoortige bepalingen. Deze wet kent onbeperkt belastingplichtigen bepaalde aftrekmogelijkheden toe, met name wanneer zij te zamen met de echtgenoot of met kinderen ten laste worden aangeslagen. Ook deze voordelen worden aan beperkt belastingplichtigen onthouden.

5 Verzoeker in het hoofdgeding is Duits onderdaan en woont sinds 1961 met zijn echtgenote in Nederland. Uit de opmerkingen van partijen blijkt, dat hij houder is van de door de Duitse wet vereiste diploma's en kwalificaties voor het beroep van tandheelkundige. Tot oktober 1981 oefende hij dit beroep uit als werknemer bij een in Aken (Bondsrepubliek Duitsland) gevestigde

*tandartspraktijk. Nadien heeft hij zich, eveneens in Aken, als zelfstandig tandarts gevestigd. Zijn inkomsten zijn uitsluitend afkomstig uit deze werkzaamheid.*

*6 Bij de vaststelling van de belasting voor 1982 merkte het Finanzamt Aachen-Innenstadt Werner aan als beperkt belastingplichtig voor de inkomstenbelasting en vermogensbelasting, op grond dat hij zijn woonplaats niet in Duitsland had.*

*7 Daar Werner in aanmerking wenste te komen voor het "splittingtarief" in de inkomstenbelasting en voor de aftrekmogelijkheden van de vermogensbelasting, diende hij bij het Finanzamt Aachen-Innenstadt tegen beide aanslagen een bezwaarschrift in, waarin hij stelde, dat de Duitse belastingwetgeving in strijd was met artikel 52 EEG-Verdrag. Nadat het Finanzamt beide bezwaarschriften had afgewezen, heeft Werner beroep ingesteld bij het Finanzgericht Koeln.*

*8 Deze rechterlijke instantie achtte het noodzakelijk, het Hof de volgende drie prejudiciële vragen voor te leggen over de uitlegging van de artikelen 7 en 52 EEG-Verdrag:*

*"1) Behelst artikel 52 EEG-Verdrag enkel het gebod onderdanen van andere Lid-Staten op dezelfde wijze te behandelen als eigen onderdanen, of behelst het tevens een verbod van beperkingen van de vrijheid van vestiging?"*

*2) Zo artikel 52 EEG-Verdrag beperkingen van de vrijheid van vestiging verbiedt: Zijn belastingnadelen die voortvloeien uit de omstandigheid, dat een belastingplichtige in een Lid-Staat van de Europese Gemeenschappen woont (Koninkrijk der Nederlanden), terwijl hij uitsluitend of vrijwel uitsluitend (voor meer dan 90 %) in een andere Lid-Staat (Bondsrepubliek Duitsland) belastbaar inkomen verwerft, respectievelijk aldaar onder de vermogensbelasting vallende vermogen bezit, doordat hij zich beroepsmatig in laatstbedoeld land heeft gevestigd en er als zelfstandige werkzaam is, in strijd met dat verbod?"*

*Moet de Lid-Staat waar de belastingplichtige zijn zelfstandige werkzaamheden uitoefent, hun derhalve behandelen als een binnenlands belastingplichtige?"*

*3) Is het in strijd met het in artikel 7 EEG-Verdrag neergelegde verbod van indirecte discriminatie, wanneer op grond van de bepalingen inzake beperkte binnenlandse belastingplicht een Duits onderdaan die in de in vraag 2 bedoelde feitelijke omstandigheden verkeert, aanzienlijk zwaarder wordt belast dan een in het land zelf wonende onbeperkt belastingplichtige die voor het overige in dezelfde omstandigheden verkeert?"*

*9 Voor een nadere uiteenzetting van de feiten van het hoofdgeding, de toepasselijke bepalingen, het procesverloop en de bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen wordt verwezen naar het rapport ter terechtzitting. Deze elementen van het dossier worden hierna slechts weergegeven voor zover dat noodzakelijk is voor de redenering van het Hof.*

*Het recht van verblijf*

*10 Uit het dossier blijkt, dat het Finanzgericht Koeln met de eerste en tweede vraag in wezen wenst te vernemen, of artikel 52 EEG-Verdrag eraan in de weg staat, 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 hun vermogen bezitten, zwaarder belast wanneer zij niet in deze staat wonen dan wanneer zij daar wel wonen.*

*11 De nationale rechter merkt op, dat naar aanleiding van de rechtspraak van het Hof twijfel is gerezen over de verenigbaarheid met artikel 52 van de verschillende fiscale behandeling van ingezetenen en niet-ingezetenen in het Einkommensteuergesetz en het Vermoegensteuergesetz. Uit het arrest van 7 februari 1979 (zaak 115/78, Knoors, Jurispr. 1979, blz. 399) volgt volgens de*

*verwijzende rechter, dat de omstandigheid, dat Werner zich in een ander land heeft gevestigd dan het land waar hij woont, hem in een situatie brengt die vergelijkbaar is met die van alle andere personen die de door het Verdrag verzekerde rechten en vrijheden genieten. Onder verwijzing naar het arrest van 8 mei 1990 (zaak C-175/88, Biehl, Jurispr. 1990, blz. I-1779) is de nationale rechter voorts van oordeel, dat belastingnadelen een beperking van het in artikel 52 vastgelegde recht van vestiging vormen. Ten slotte wijst hij erop, dat volgens het arrest van 28 januari 1986 (zaak 270/83, Commissie/Frankrijk, Jurispr. 1983, blz. 273) noch het ontbreken van geharmoniseerde belastingwetgeving, noch de verplichting tot naleving van een met een andere Lid-Staat gesloten overeenkomst, zoals in de onderhavige zaak de Overeenkomst van 16 juni 1959 tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen op het inkomen en van het vermogen alsmede van verscheidene andere aangelegenheden op belastinggebied (BGBl. 1960 II, blz. 1781), een rechtvaardiging kan zijn voor een verschil in behandeling inzake de uitoefening van door het Verdrag verleende rechten.*

*12 Om te beginnen moet worden gewezen op de diepgaande verschillen tussen de omstandigheden die ten grondslag lagen aan genoemde arresten, en het onderhavige geval.*

*13 In de eerste plaats is Werner ° anders dan de verzoeker in de zaak Knoors, die een Nederlands onderdaan was die zich op grond van beroepskwalificaties die hij in een andere Lid-Staat, namelijk België, had behaald, in Nederland wilde vestigen ° een Duits onderdaan, die zich op grond van beroepskwalificaties en ervaring die hij in zijn Lid-Staat van herkomst heeft verworven, in deze Lid-Staat heeft gevestigd.*

*14 Het onderhavige geval verschilt eveneens van de situatie in het arrest Biehl (reeds aangehaald). Op Biehl, een Duits onderdaan, was namelijk de Luxemburgse belastingwetgeving van toepassing, die teruggave van te veel ingehouden belasting afhankelijk stelde van het hebben van vaste verblijfplaats op het grondgebied van het Groothertogdom Luxemburg, en die dus in het bijzonder onderdanen van andere Lid-Staten benadeelde. Werner echter is een Duits onderdaan die belastingplichtig blijft in de Lid-Staat waar hij gevestigd is.*

*15 Het arrest Commissie/Frankrijk (reeds aangehaald), ten slotte, betrof eveneens een andere casuspositie. In die zaak ging het om de toepassing van verschillende belastingregels op vennootschappen, al naar gelang zij hun statutaire zetel in Frankrijk dan wel in een andere Lid-Staat hadden, met als gevolg dat laatstbedoelden minder gunstig werden behandeld dan in Frankrijk gevestigde vennootschappen. Volgens artikel 58 EEG-Verdrag worden vennootschappen die in overeenstemming met de wetgeving van een Lid-Staat zijn opgericht en die hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun hoofdvestiging binnen de Gemeenschap hebben, voor de toepassing van de bepalingen van het hoofdstuk betreffende het recht van vestiging gelijkgesteld met natuurlijke personen die onderdaan zijn van de Lid-Staten. In dit verband komt, gelijk het Hof in dat arrest overwoog (r.o. 18), het begrip vennootschapszetel in deze zin overeen met nationaliteit voor natuurlijke personen. Het door Werner betwiste verschil in fiscale behandeling daarentegen is niet gebaseerd op het criterium van de nationaliteit van natuurlijke personen, maar op de verblijfplaats.*

*16 Er zij op gewezen, dat Werner een Duits onderdaan is, die in Duitsland zijn diploma's en beroepskwalificaties heeft behaald, altijd zijn beroep in dat land heeft uitgeoefend, en op wie de Duitse belastingwetgeving van toepassing is. Het enige element dat het zuiver nationale kader ontstijgt, is de omstandigheid, dat Werner in een andere Lid-Staat woont dan die waar hij zijn beroep uitoefent.*

*17 Mitsdien moet op de vraag van de nationale rechter worden geantwoord, dat artikel 52 EEG-Verdrag er niet aan in de weg staat, 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.*

### *De discriminatie*

*18 Met zijn derde vraag wenst het Finanzgericht Koeln te vernemen, of artikel 7 EEG-Verdrag eraan in de weg staat, dat een Lid-Staat zijn eigen onderdanen die hun beroepsactiviteiten op zijn grondgebied uitoefenen, zwaarder belast wanneer zij niet in deze staat wonen dan wanneer zij daar wel wonen.*

*19 Artikel 7 bepaalt, dat binnen de werkingssfeer van het Verdrag, en onverminderd de bijzondere bepalingen daarin gesteld, elke vorm van discriminatie op grond van nationaliteit verboden is.*

*20 Gelijk het Hof overwoog in zijn arrest van 9 juni 1977 (zaak 90/76, Van Ameyde, Jurispr. 1977, blz. 1091, r.o. 27), wordt de doorwerking van het in artikel 7 vastgelegde beginsel voor het recht van vestiging door artikel 52 verzekerd. Hieruit volgt, dat een met artikel 52 verenigbare regeling ook met artikel 7 verenigbaar is.*

## **Beslissing inzake de kosten**

### *Kosten*

*21 De kosten door de Belgische, de Duitse, de Franse, de Italiaanse en de Portugese regering, door de regering van het Verenigd Koninkrijk en door de Commissie 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.*

## **Dictum**

*HET HOF VAN JUSTITIE,*

*uitspraak doende op de door het Finanzgericht Koeln bij beschikking van 12 mei 1988 gestelde vragen, verklaart voor recht:*

*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.*