

Conclusions
CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
D. RUIZ-JARABO COLOMER
van 26 oktober 2004(1)

Zaak C-376/03

**D.
tegen
Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen Buitenland te Heerlen**

(verzoek van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch om een prejudiciële beslissing)

„Vrij verkeer van kapitaal – Directe belastingen – Vermogensbelasting – Recht op belastingvrije som – Onderscheid tussen binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen – Niet-ingezetene wiens ‚belastbaar vermogen‘ volledig in staat van belastingheffing ligt”

I – Inleiding

1. Om in de Gemeenschap een douane-unie tot stand te brengen moest een gemeenschappelijk douanetarief worden ingevoerd, terwijl met het oog op het onbelemmerde goederenverkeer de indirecte belastingen moesten worden geharmoniseerd. Het vrije verkeer van personen en van kapitaal moest leiden tot een onderlinge aanpassing van de directe belastingen, opdat beslissingen tot verplaatsing daarvan niet zouden worden beïnvloed door een verschil in belastingdruk tussen de verschillende lidstaten. (2)
2. De lidstaten behouden evenwel hun bevoegdheid om wetgevend op te treden met betrekking tot deze belastingen, daar deze in beginsel niet tot de werkingssfeer van het gemeenschapsrecht behoren. (3) Niettemin moeten zij deze bevoegdheid uitoefenen in overeenstemming met het gemeenschapsrecht (4) , in het bijzonder, wat de onderhavige zaak betreft, de bepalingen inzake het vrije kapitaalverkeer, die zich kennelijk verzetten tegen maatregelen van lidstaten welke ingezetenen van die staat ervan ontmoedigen investeringen te verrichten op het grondgebied van andere lidstaten (5) , en omgekeerd – hoewel dit minder vaak zal voorkomen – buitenlanders ervan weerhouden hun vermogen te beleggen in de lidstaat die de betrokken maatregel toepast (6) , zodat belastingregelingen die deze gevolgen veroorzaken, ontoelaatbaar zijn.
3. Deze prejudiciële verwijzing doet principiële vragen rijzen met betrekking tot de belastingbevoegdheid van de lidstaten en de beperkingen die het gemeenschapsrecht daaraan stelt. In de eerste plaats moet het Hof verduidelijken of de vaste rechtspraak op het gebied van belasting op de inkomsten van natuurlijke personen zonder meer ook van toepassing is op de vermogensbelasting. In de tweede plaats wordt het Hof verzocht na te gaan of een lidstaat van de Gemeenschap door middel van een verdrag tot vermindering van dubbele belasting ingezetenen van andere lidstaten mag discrimineren. Ten slotte moet het beginsel van doeltreffendheid van het

gemeenschapsrecht opnieuw worden afgewogen tegen een nationale procedureregeling.

4. Nederland bezit een belastingstelsel dat binnenlandse belastingplichtigen voor de vermogensbelasting recht geeft op een belastingvrije som, terwijl dit voor ingezetenen van andere lidstaten slechts geldt indien 90 % of meer van hun vermogen zich op Nederlands grondgebied bevindt. De vierde meervoudige Belastingkamer van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (7) vraagt zich af of deze regeling in overeenstemming is met het vrije verkeer van kapitaal.

Bovendien speelt in casu de omstandigheid dat Nederland met België een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting heeft gesloten, waardoor de inwoners van dit laatste land onder dezelfde voorwaarden als de ingezeten belastingplichtigen recht hebben op de belastingvrije som, ongeacht het aandeel van hun Nederlandse bezittingen in het totale vermogen. Het Gerechtshof betwijfelt, of het door deze overeenkomst veroorzaakte verschil in behandeling tussen Belgische ingezetenen en ingezetenen van andere lidstaten van de Europese Unie, toelaatbaar is.

Ten slotte vraagt de verwijzende rechter zich af of met het beginsel van doeltreffendheid van het communautaire rechtstelsel verenigbaar is een nationale proceskostenregeling krachtens welke de verzoeker die door de rechter in het gelijk wordt gesteld, slechts een beperkte tegemoetkoming in de proceskosten krijgt.

II – Toepasselijke bepalingen

A – Bepalingen van gemeenschapsrecht

5. Krachtens artikel 56 EG (ex artikel 73 B EG-Verdrag) zijn beperkingen van het kapitaal? en het betalingsverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en landen buiten de Gemeenschap verboden. Dit doet niet af aan het recht van de lidstaten, de ter zake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal is belegd [artikel 58, lid 1, sub a, EG (ex artikel 73 D, lid 1, sub a, EG-Verdrag)]. Dit voorbehoud mag hoe dan ook geen middel tot willekeurige discriminatie vormen, noch een verkapte beperking van de genoemde vrijheid (artikel 58, lid 3, EG).

6. Voorts kunnen de lidstaten overeenkomstig artikel 293, tweede streepje, EG (ex artikel 220 EG-Verdrag) met elkaar in onderhandeling treden om te verzekeren dat hun onderdanen binnen de Gemeenschap niet tweemaal worden belast voor hetzelfde belastbare feit.

B – Bepalingen van Nederlands recht

1. De vermogensbelasting

7. Nederland heeft deze belasting tot het jaar 2000 geheven. De regeling was vervat in de Wet op de vermogensbelasting 1964 (hierna: „Wet VB”). In artikel 1 daarvan werd de belasting omschreven als een directe belasting waaraan natuurlijke personen waren onderworpen. De bepaling maakte onderscheid tussen belastingplichtigen die in Nederland woonden (binnenlandse belastingplichtigen) en belastingplichtigen die niet in Nederland woonden en in Nederland vermogen hadden („buitenlandse belastingplichtigen”).

8. Krachtens artikel 3 van de wet werd de eerste groep belastingplichtigen belast naar het totale vermogen bij het begin van het kalenderjaar, terwijl de tweede groep overeenkomstig artikel 12 werd belast naar het binnenlandse vermogen bij het begin van het kalenderjaar, en in beide gevallen werd het vermogen vastgesteld door de waarde van de binnenlandse bezittingen te verminderen met de waarde van de binnenlandse schulden.

9. Krachtens artikel 14, lid 2, van de Wet VB was voor binnenlandse belastingplichtigen de belastbare som het aldus berekende vermogen verminderd met de in het volgende lid vermelde belastingvrije som, terwijl buitenlandse belastingplichtigen geen recht hadden op een belastingvrije som. Volgens lid 3 bedroeg de belastingvrije som voor 1998 193 000 NLG voor ongehuwden (tariefgroep I) en 241 000 NLG voor gehuwden (tariefgroep II).

10. De Staatssecretaris van Financiën heeft bij besluit van 18 april 2003 toegestaan dat artikel 14, lid 3, van de Wet VB ook werd toegepast op buitenlandse belastingplichtigen indien hun vermogen voor 90 % of meer in Nederland gelegen was. (8)

2. De door Nederland gesloten overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting

a) Met België

11. Krachtens deze bilaterale overeenkomst van 19 november 1970 wordt het vermogen bestaande uit onroerende zaken belast in de Staat waar deze goederen zijn gelegen (artikel 23, lid 1).
12. Artikel 25, lid 3, van deze overeenkomst bepaalt: „Natuurlijke personen die inwoner zijn van een van de Staten genieten in de andere Staat dezelfde persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van burgerlijke staat of samenstelling van het gezin als laatstbedoelde Staat aan zijn eigen inwoners verleent.”
13. Op deze wijze genoten in België wonende belastingplichtigen voor de toepassing van de Wet VB de voordelen die deze wet verleende aan Nederlandse ingezetenen.
14. Ten tijde van de feiten van het hoofdgeding kende het Belgische belastingstelsel geen vermogensbelasting.
- b) Met Duitsland
15. Krachtens de op 16 juni 1959 te 's-Gravenhage gesloten overeenkomst tussen Nederland en Duitsland kunnen onroerende zaken van een belastingplichtige aan vermogensbelasting worden onderworpen door de Staat die ingevolge deze overeenkomst het recht tot belastingheffing voor de inkomsten uit vermogen heeft (artikel 19).
16. Ingevolge artikel 4, lid 1, van deze overeenkomst kan over de inkomsten die een persoon met woonplaats in een van de Staten verkrijgt uit in de andere Staat gelegen onroerende zaken, belasting worden geheven door deze andere Staat.
17. De vermogensbelasting is in Duitsland per 1 januari 1997 afgeschaft. Bij arrest van 22 juni 1995 verklaarde het Bundesverfassungsgericht de wet tot instelling van deze belasting ongrondwettig wegens strijd met het gelijkheidsbeginsel, maar werd toegestaan dat de wet van kracht bleef tot 31 december 1996.
3. De vergoeding van de proceskosten
18. De Nederlandse procedureregels voor belastingprocedures zijn neergelegd in de Algemene wet bestuursrecht (hierna: „Awb”), die de justitiabele de mogelijkheid biedt om zelf te procederen, zonder dat hij zich hoeft te laten bijstaan door een advocaat. Overeenkomstig artikel 8:73 kan de rechter de belastingadministratie veroordelen de verzoeker te vergoeden voor de schade die hij heeft geleden ten gevolge van een onjuiste vaststelling van de aanslag; deze vergoeding moet de uitgaven omvatten die daadwerkelijk zijn gedaan tot de fase van het bezwaar.
19. De proceskosten worden geregeld in artikel 8:75 van de Awb, dat verwijst naar het besluit van 22 december 1993 houdende nadere regels betreffende de proceskostenveroordeling in bestuursrechtelijke procedures, welk besluit in artikel 1 onder meer de kosten van door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand (sub a) tot de te vergoeden kosten rekent. Deze kosten worden krachtens artikel 2 van dit besluit forfaitair vastgesteld door middel van het puntensysteem dat in de bijlage is opgenomen (afhankelijk van de aard van de proceshandeling en de zwaarte van de zaak). (9)
20. Overeenkomstig artikel 2, lid 3, van bovengenoemd besluit kan in bijzondere omstandigheden van de omschreven regeling worden afgeweken. Volgens het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch vormt het enkele feit dat een belastingaanslag in strijd met het gemeenschapsrecht is opgelegd, geen bijzondere omstandigheid van dien aard.
- III – De feiten van het hoofdgeding**
21. D. is gehuwd, woont in Duitsland en heeft de Duitse nationaliteit. Op 1 januari 1998 bestond 10 % van zijn vermogen uit een aantal in Nederland gelegen onroerende zaken terwijl de rest in zijn woonstaat was gelegen, waardoor hij als buitenlandse belastingplichtige aan de Wet VB was onderworpen.
22. Na de vaststelling van zijn belastingaanslag verzocht hij in Nederland, met een beroep op het gemeenschapsrecht, om aftrek van de voor Nederlanders bedoelde belastingvrije som.
23. De Inspecteur wees dit verzoek af, waarop D. beroep instelde bij het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, welke rechterlijke instantie heeft besloten de hierna geformuleerde vragen aan het Hof voor te leggen.
24. De kosten die D. heeft gemaakt om zijn rechten te doen gelden, belopen 20 000 EUR,

waarvan 10 000 EUR betrekking hebben op de bezwaarprocedure en de rest op de procedure bij de verwijzende rechter. Dit bedrag moet worden verhoogd met 2 500 EUR kosten voor de procesgang bij het Hof. Volgens de beslissing die tot deze prejudiciële procedure heeft geleid, kan aan gerechtskosten een bedrag van niet veel meer dan 2 000 EUR worden toegewezen; de kosten van de administratieve procedure moeten worden teruggevorderd door middel van een schadevordering.

IV – De prejudiciële vragen

25. De vragen van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch luiden:

„1) Verzet het gemeenschapsrecht, en in het bijzonder het bepaalde in de artikelen 56 en volgende EG, zich tegen een regeling als bedoeld in het hoofdgeding, op grond waarvan een binnenlandse belastingplichtige altijd recht heeft op aftrek van een belastingvrije som voor de vermogensbelasting, terwijl een buitenlandse belastingplichtige daarop geen recht heeft, in een situatie dat het vermogen zich hoofdzakelijk bevindt in de woonstaat van de belastingplichtige (terwijl in de woonstaat geen vermogensbelasting wordt geheven)?

2) Zo niet, wordt dit dan in casu anders, doordat Nederland aan inwoners van België, die voor het overige in vergelijkbare omstandigheden verkeren, bij bilateraal verdrag wel recht heeft verleend op de belastingvrije som (terwijl in België evenmin vermogensbelasting wordt geheven)?

3) Zo een van de twee voorgaande vragen bevestigend moet worden beantwoord, verzet het gemeenschapsrecht zich tegen een proceskostenregeling als de in geding zijnde ingevolge welke in beginsel slechts een beperkte tegemoetkoming in de proceskosten wordt verstrekt, in het geval een burger in een geding voor de nationale rechter in het gelijk moet worden gesteld wegens een schending van het gemeenschapsrecht door een lidstaat?”

V – De procedure voor het Hof

26. Binnen de in artikel 20 van het Statuut-EG van het Hof van Justitie gestelde termijn zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door D., de Commissie, de Duitse, de Belgische, de Finse, de Franse en de Nederlandse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk. Ook de belastingdienst heeft een memorie ingediend en heeft zich daarin aangesloten bij de opmerkingen van de Nederlandse regering.

27. Ter terechtzitting van 14 september 2004 zijn mondelinge opmerkingen gemaakt door de vertegenwoordigers van D., de Duitse en de Nederlandse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie.

VI – Onderzoek van de prejudiciële vragen

A – Een voorafgaande opmerking over de onderzochte bepalingen van gemeenschapsrecht

28. In zijn vragen spreekt de verwijzende rechter over „het gemeenschapsrecht, en in het bijzonder het bepaalde in de artikelen 56 en volgende EG”.

29. Het ligt voor de hand dat een prejudicieel verzoek met verwijzing zonder meer naar het gemeenschapsrecht, niet-ontvankelijk kan worden verklaard wegens vaagheid en gebrekkige motivering. Derhalve moet het Hof zich in zijn onderzoek beperken tot het kader waarnaar specifiek wordt verwezen, namelijk het vrije verkeer van kapitaal, zijnde blijkens de verwijzingsbeslissing (punt 4.2) het gebied waarop D. zijn betoog in het hoofdgeding heeft toegespitst.

B – De eerste prejudiciële vraag

30. Met deze vraag wenst het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch te vernemen of het vrije verkeer van kapitaal in de Unie zich verzet tegen een regeling die, zoals de Nederlandse, voor de vermogensbelasting het recht op aftrek van een belastingvrije som voorbehoudt aan binnenlandse belastingplichtigen en aan niet-binnenlandse belastingplichtigen die minstens 90 % van hun vermogen in Nederland bezitten. Volgens de Commissie en de regeringen die in deze prejudiciële zaak opmerkingen hebben ingediend, is deze regeling niet in strijd met het gemeenschapsrecht, terwijl D. het tegendeel betoogt.

31. Om dit debat te beslechten is het niet overbodig even stil te staan bij de rechtspraak van het Hof over de bevoegdheid van de lidstaten tot heffing van directe belastingen, tegen de achtergrond van de vrijheden van verkeer en het recht van vestiging. Het hoofdgeding heeft echter

betrekking op een belasting die wordt geheven van een natuurlijke persoon en het verdient derhalve de voorkeur, het onderzoek toe te spitsen op de arresten die directe belastingen van natuurlijke personen behandelen, en arresten die betrekking hebben op rechtspersonen buiten beschouwing te laten, omdat de situaties waarin beide groepen zich bevinden, niet volledig vergelijkbaar zijn.

1. De communautaire rechtspraak betreffende de fundamentele vrijheden en de heffing van directe belastingen ten aanzien van particulieren

32. Het is niet de eerste keer dat het Hof uitspraak moet doen over de Nederlandse regeling van de vermogensbelasting. In zaak C-251/98, Baars, was een regeling aan de orde waaronder de deelneming van een natuurlijke persoon in een onderneming voor een bepaald bedrag van belasting is vrijgesteld indien de onderneming in Nederland is gevestigd. In zijn arrest (10) heeft het Hof de regeling enkel getoetst aan artikel 43 EG en de bepalingen inzake de vrijheid van vestiging en heeft het verklaard dat deze zich verzetten tegen een belastingregeling zoals in die zaak aan de orde was.

33. Ik geloof niet dat het Hof zich bij andere gelegenheden met betrekking tot de genoemde belasting heeft uitgesproken over de fundamentele vrijheden van het Verdrag, in het bijzonder het vrije verkeer van kapitaal (11), maar het heeft zich wel herhaaldelijk uitgesproken over de inkomstenbelasting.

34. Het vertrekpunt was het arrest Biehl (12), volgens hetwelk artikel 48 EG-Verdrag (thans artikel 39 EG), dat het vrije verkeer van werknemers in de gemeenschappelijke markt waarborgt en zich verzet tegen elke onrechtmatige discriminatie op grond van nationaliteit, in de weg staat aan een belastingstelsel als destijds het Luxemburgse, waarin een buitenlandse belastingplichtige geen teruggave kon krijgen van te veel betaalde belastingvoorschotten. Het Hof doelde op de verkapte vormen van discriminatie die hetzelfde resultaat opleveren als zichtbare discriminaties op grond van de nationaliteit (punten 13 en 14). Deze rechtspraak werd jaren later herhaald in het arrest van 26 oktober 1995, Commissie/Luxemburg. (13)

35. Na een andere mislukte benadering in het arrest van 26 januari 1993, Werner (14), pakte het Hof de kwestie radicaal aan in de reeds aangehaalde zaak Schumacker, het referentiepunt ter zake, waarin de volgende beginselen aan de orde waren:

1) Artikel 48 EG-Verdrag kan beperkingen stellen aan de bevoegdheid tot belastingheffing van de lidstaten, in zoverre dit artikel hen belet een onderdaan van een andere lidstaat die gebruik heeft gemaakt van zijn recht op vrij verkeer, ongunstiger te behandelen dan een eigen onderdaan die in dezelfde omstandigheden verkeert (punt 24).

2) De regels inzake gelijke behandeling verbieden niet alleen zichtbare discriminaties op grond van nationaliteit, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie die door toepassing van andere onderscheidingscriteria tot hetzelfde resultaat leiden. Dat is het geval voor belastingregels die zonder onderscheid van nationaliteit van de belastingplichtige het criterium woonplaats gebruiken en aan ingezetenen voordelen toekennen die zij aan niet-ingezetenen onthouden, omdat laatstgenoemden in de meeste gevallen buitenlanders zijn (punten 26 tot en met 28).

3) Bij de directe belastingen is de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen in het algemeen niet vergelijkbaar. De door een niet-ingezetene in de staat van heffing verworven inkomsten vormen gewoonlijk slechts een deel van zijn totale inkomsten, waarvan het zwaartepunt meestal is geconcentreerd in zijn woonplaats, waar zijn persoonlijke draagkracht het gemakkelijkst kan worden beoordeeld omdat daar het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen is gelegen. Wanneer een lidstaat derhalve niet-ingezetenen uitsluit van de voordelen die hij aan ingezetenen verleent, is dat in de regel niet discriminerend (punten 31 tot en met 34).

36. Vanaf het arrest Schumacker kunnen de door het Hof behandelde zaken in twee categorieën worden onderverdeeld. In de eerste categorie van zaken waren nationale belastingstelsels in geding waarin belastingplichtigen aan een andere regeling waren onderworpen naar gelang van de woonplaats. De tweede categorie bestaat uit zaken waarin de onderzochte regeling op belastingplichtigen een andere methode toepaste wegens de oorsprong van de belastbare inkomsten of vermogens. De in het hoofdgeding omstreden regeling behoort tot de

eerste categorie. Bijgevolg moet het onderzoek worden aangevat met de desbetreffende rechtspraak, zonder de rechtspraak met betrekking tot de tweede categorie uit het oog te verliezen, daar hierna zal blijken dat zij nuttig is om deze prejudiciële vraag te beantwoorden.

a) Verschillen in behandeling op grond van de woonplaats van de belastingplichtige

37. In het arrest Wielockx (15) , dat enkele maanden na het arrest Schumacker werd gewezen, legde het Hof artikel 52 EG-Verdrag (thans artikel 43 EG) aldus uit dat het zich verzet tegen de regeling van een lidstaat op grond waarvan enkel ingezetenen belastingplichtigen voor de vorming van hun oudedagsreserve bestemde winst op hun belastbaar inkomen in mindering kunnen brengen, terwijl dit recht wordt onthouden aan niet-ingezetenen die nagenoeg hun gehele inkomen in deze staat verwerven. Het arrest Asscher, dat tien maanden later werd gewezen (16) , verklaart dat het verbod van discriminatie op grond van nationaliteit, dat in deze regel vervat ligt, wordt geschonden wanneer een belastingstelsel ook in objectief vergelijkbare gevallen de beroepsinkomsten van niet-ingezetenen belastingplichtigen aan een hoger belastingtarief onderwerpt.

38. Het arrest Gschwind van 14 september 1999 (17) verklaarde op basis van dezelfde elementen dat het vrije verkeer van werknemers zich niet verzet tegen een regeling voor de inkomstenbelasting die ingezetenen echt)paren het recht verleent om te kiezen voor „splitting” terwijl niet-ingezetenen echt)paren, om dat voordeel te verkrijgen, moeten voldoen aan de voorwaarde dat ten minste 90 % van hun wereldinkomen in dat land aan belasting is onderworpen, of, indien dat niet het geval is, dat hun buitenlandse inkomsten een bepaald bedrag niet overschrijden. (18)

39. Nog steeds met betrekking tot artikel 48 EG-Verdrag is in het arrest Zurstrassen (19) herhaald dat met de in dit artikel neergelegde fundamentele vrijheid niet verenigbaar is een nationale regeling, andermaal een Luxemburgse, die, op het gebied van de inkomstenbelasting, voor de gezamenlijke aanslag van niet gescheiden van elkaar levende echtgenoten als voorwaarde stelt, dat beiden in het Groothertogdom wonen, en de toepassing van dat voordeel weigert toe te kennen aan een werknemer die in dit land woont, waar hij nagenoeg het gehele inkomen van zijn gezin verwerft, terwijl zijn echtgenote in een andere lidstaat woont. Volgens het arrest is andermaal sprake van verkapt discriminatie en moet deze opnieuw worden afgewezen, aangezien de situatie van het echtpaar Zurstrassen vergelijkbaar is met die van eender welk ander echtpaar waarvan beide echtgenoten in Luxemburg wonen (punten 18 e.v.).

40. Het arrest Gerritse van 12 juni 2003 (20) is erg illustratief omdat daarin op basis van de sinds het arrest Schumacker bevestigde beginselen (punten 43 tot en met 45) is verklaard dat in strijd is met het vrij verrichten van diensten (artikel 59 EG-Verdrag, thans artikel 49 EG) een nationale regeling waaronder als algemene regel bij de belastingheffing van niet-ingezetenen wordt uitgegaan van de onzuivere inkomsten, zonder aftrek van beroepskosten, terwijl ingezetenen worden belast naar hun zuivere inkomsten na aftrek van die kosten.

41. In recentere uitspraken is de vroegere lijn in de rechtspraak voortgezet door de toepassing van dezelfde beginselen. In het arrest Schilling en Fleck-Schilling van 13 november 2003 (21) wordt de regeling waardoor uit Duitsland afkomstige ambtenaren van de Gemeenschap die voor hun beroepswerkzaamheden in Luxemburg wonen, de uitgaven die zij in dat land voor een huishoudhulp doen, in Duitsland niet mogen aftrekken van hun belastbare inkomsten, in strijd met het vrije verkeer van werknemers verklaard.

42. Evenzo is in het arrest van 1 juli 2004 in de zaak Wallentin tegen Riksskatteverket (22) een Zweedse regeling krachtens welke belastingplichtigen zonder fiscale woonplaats in dat land bepaalde voordelen werden ontzegd die wel aan ingezetenen werden verleend, in strijd met het vrije verkeer van werknemers verklaard. Deze recente uitspraak is van bijzonder belang voor de onderhavige prejudiciële vraag, omdat het gaat om een situatie waarin een Duitse ingezetene, die in zijn land van herkomst van inkomstenbelasting vrijgestelde verdiensten had ontvangen, in Zweden aanspraak maakte op dezelfde fiscale behandeling als de ingezetenen van dat land.

43. Boven genoemde uitleggingsarresten, die in de lijn van het arrest Schumacker zijn gewezen, draaien om de volgende gedachten: 1) de lidstaten moeten hun bevoegdheid inzake de heffing van directe belastingen uitoefenen in overeenstemming met het gemeenschapsrecht en

dus ook met de vrijheid van verkeer en vestiging; 2) deze fundamentele regels voor de organisatie van de interne markt verbieden elke openlijke of verkapte discriminatie op grond van de nationaliteit, waardoor zonder rechtvaardiging verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties of verschillende situaties aan dezelfde criteria worden onderworpen; 3) inzake directe belastingen zijn de omstandigheden waarin de ingezetenen van een staat zich bevinden, in de regel niet vergelijkbaar met die van niet-ingezetenen, aangezien er objectieve verschillen bestaan zowel wat de bron van de inkomsten als wat de draagkracht of de persoonlijke en gezinssituatie betreft; en 4) in tal van gevallen (zoals in een aantal van de genoemde arresten) is de situatie van beiden evenwel vergelijkbaar en kan een verschil in behandeling bijgevolg genoemde vrijheden belemmeren.

b) Verschillen in behandeling op grond van de inkomsten

44. Het arrest Baars buiten beschouwing gelaten, is de eerste uitspraak op het gebied van de van natuurlijke personen geheven belasting waarin een verschil in behandeling op grond van de herkomst van de belastbare inkomsten aan de orde was, het arrest Verkooijen van 6 juni 2000, waarin het vrije verkeer van kapitaal bovendien de „communautaire maatstaf” vormde. Het Hof sprak hierin het oordeel uit, waaraan het niet was toegekomen in de zaak Baars (23), dat het destijds geldende artikel 67 EG-Verdrag zich verzette tegen een wettelijke bepaling van een lidstaat, die bij de heffing van belasting over aan aandeelhouders uitgekeerde dividenden de verlening van een vrijstelling afhankelijk stelde van de voorwaarde, dat die dividenden waren uitgekeerd door op zijn grondgebied gevestigde vennootschappen. (24)

45. Op 26 juni 2003 werd in het arrest Skandia en Ramstedt (25) in strijd met het vrij verrichten van diensten verklaard een Zweedse regeling inzake inkomstenbelasting, waarin verzekeringen die met in andere lidstaten gevestigde maatschappijen waren afgesloten fiscaal ongunstig werden behandeld.

46. Het arrest Lindman van 13 november 2003 (26) verklaarde de Finse wettelijke regeling volgens welke prijzen van in andere lidstaten georganiseerde kansspelen aan belasting werden onderworpen, terwijl prijzen van de eigen kansspelen daarvan waren vrijgesteld, eveneens in strijd met het vrij verrichten van diensten.

47. In het arrest Commissie/Frankrijk van 4 maart 2004 (27) werd verklaard dat deze lidstaat de uit de artikelen 49 EG en 56 EG voortvloeiende verplichtingen niet was nagekomen doordat hij personen die van in andere lidstaten gevestigde personen of instellingen inkomsten uit bepaalde beleggingen verkregen, geen keuze liet tussen betaling van de inkomstenbelasting of onderwerping aan de bevrijdende voorheffing. Soortgelijke oplossingen werden verdedigd in de arresten van 15 juli van hetzelfde jaar in de zaken Lenz en Weidert-Paulus (28), waarin de artikelen 56 EG en 58, lid 1, sub a, EG aldus werden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen nationale regelingen (respectievelijk een Oostenrijkse en een Luxemburgse) volgens welke kapitaalopbrengsten uit andere lidstaten ongunstiger werden behandeld dan die welke uit het land zelf afkomstig waren. Voorheen had het Hof de ongunstiger behandeling voor de meerwaarden die verbonden waren aan in het buitenland gevestigde vennootschappen, veroordeeld in het arrest van 21 november 2001, X en Y. (29)

2. De toepasselijkheid van de eerdere rechtspraak op het hoofdgeding

48. De vraag of de eerdere rechtspraak van toepassing is, roept twee twijfels op. In de eerste plaats rijst de vraag of arresten die met betrekking tot de belasting op het inkomen van natuurlijke personen zijn uitgesproken, kunnen worden toegepast op het terrein van de vermogensbelasting. In de tweede plaats bestaat er twijfel over de vraag of de rechtspraak die gegroeid is met betrekking tot de uitlegging van het vrije verkeer van personen (werknemers en zelfstandigen) en het vrij verrichten van diensten zonder nuances kan worden uitgebreid tot het kapitaal. Om deze twee twijfels weg te nemen moet de aard van de litigieuze belasting worden onderzocht en moeten de artikelen 56 EG en 58 EG worden geanalyseerd.

a) De aard van de vermogensbelasting

49. Deze belasting brengt, evenals de inkomstenbelasting, voor de individuele burger een rechtstreekse last mee; het gaat hierbij om belastingen op basis van de draagkracht van de

belastingplichtige, die bijgevolg van persoonlijke aard zijn. De aanslag wordt vastgesteld op basis van zijn bezittingen op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd is, zonder dat evenwel, zoals in de Wet VB, andere omstandigheden als bijvoorbeeld de burgerlijke staat uit het oog worden verloren. (30)

50. Tussen beide bestaat evenwel een verschil dat, zoals hierna zal blijken, doorslaggevend is voor de beantwoording van deze prejudiciële vraag: de inkomstenbelasting bestaat in alle belastingstelsels van de lidstaten, terwijl de vermogensbelasting slechts in enkele stelsels voorkomt. (31) Indien een natuurlijke persoon zijn bezittingen dus heeft gespreid over twee landen, waarvan het ene deze belasting niet kent, vormt het gedeelte dat in het andere land is gelegen, ten behoeve van de belastingheffing het totale belastbare vermogen.

b) De uitlegging van de artikelen 56 EG en 58 EG

51. Tot het recente arrest van 7 september 2004, Manninen (32), heeft de communautaire rechtspraak geen beslissend antwoord over deze bepalingen gegeven met betrekking tot de bevoegdheid van de lidstaten om van natuurlijke personen directe belastingen te heffen. Het reeds aangehaalde arrest Verkooijen behandelde het oude artikel 67 EG-Verdrag, de onmiddellijke voorganger van deze bepalingen, maar wijdde daaraan, in de punten 43 tot en met 45, een aantal belangwekkende beschouwingen. (33) Het arrest Commissie/Frankrijk, alsook het arrest Weidert-Paulus, beide reeds aangehaald, gaan niet diep op het thema in en analyseren de draagwijdte van deze bepalingen niet.

52. De eerste aanwijzing biedt het Verdrag, dat, anders dan in de bepalingen met betrekking tot het vrije verkeer van personen en het vrij verrichten van diensten, met betrekking tot het vrije verkeer van kapitaal eerst alle beperkingen verbiedt (artikel 56 EG) en vervolgens nuanceert dat dit verbod niets afdoet aan het recht van de lidstaten om bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen naar gelang van hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal is belegd (artikel 58, lid 1, sub a), de twee omstandigheden waarop zoals gezegd de communautaire rechtspraak zich toespitst.

53. Er is beweerd dat artikel 58, lid 1, EG geen ander doel beoogt dan het afbakenen van de bevoegdheidssfeer van de staat ten opzichte van het vrije kapitaalverkeer, in het bijzonder op het gebied van de belastingen (34), wat voor zich spreekt gelet op de bewoordingen en de structuur van deze bepaling. (35) Wordt hiermee nu beweerd dat de lidstaten de omvang van deze vrijheid verder kunnen inperken dan hetgeen toelaatbaar is krachtens de overige fundamentele regels voor de werking van de interne markt, waardoor de rechtspraak van het Hof betreffende die regels niet van toepassing is?

54. Deze vraag lijkt in beginsel ontkennend te moeten worden beantwoord.

55. Om te beginnen moet artikel 58, lid 1, sub a, EG, zoals het Hof in het arrest Manninen heeft opgemerkt, strikt worden uitgelegd, aangezien het voorziet in een afwijking van het fundamentele beginsel van vrij kapitaalverkeer (punt 28). Voorts zij vermeld dat artikel 58 EG zelf in lid 3 bepaalt dat het onderscheid dat de lidstaten tussen belastingplichtigen mogen maken met betrekking tot hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal is belegd, niet mag leiden tot willekeurige discriminatie of verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer, zoals het Hof in punt 44 van het reeds aangehaalde arrest Verkooijen in herinnering heeft gebracht met betrekking tot het oude artikel 73 D, lid 3, EG-Verdrag. Onderscheid is dus toegelaten (36), maar enkel op voorwaarde dat het gerechtvaardigd is, hetzij omdat de feitelijke omstandigheden niet gelijk zijn, hetzij omdat het gebaseerd is op dwingende redenen van algemeen belang. (37) Mijn collega Kokott formuleert het in haar conclusie van 18 maart 2004 in de zaak Manninen als volgt: sinds voormeld arrest Verkooijen „verleent deze bepaling de lidstaten geen vrijbrief om door middel van het nationale belastingrecht belastingplichtigen anders te behandelen naar gelang van de plaats waar hun kapitaal is belegd” (punt 36). (38)

56. In werkelijkheid heeft artikel 58, lid 1, sub a, EG een normatief statuut verleend aan een beginsel van de rechtspraak, zoals uit hoofdstuk VI.B.1 van deze conclusie kan worden opgemaakt en in punt 43 van het meermaals aangehaalde arrest Verkooijen in herinnering wordt gebracht. Indien bovengenoemde bepaling de rechtspraak van het Hof inzake het vrije verkeer

van personen en de vrijheid van vestiging „codificeert”, zoals advocaat-generaal Kokott zegt (39) , dan staat niets eraan in de weg dat deze rechtspraak wordt verruimd tot de bescherming van het onbelemmerde kapitaalverkeer op de interne markt. De genoemde vrijheden roepen met andere woorden op fiscaal vlak een aantal gemeenschappelijke problemen op. (40)

57. Derhalve beperkt de „rechtspraak Schumacker” de werking van artikel 58, lid 1, sub a, EG, zodat de lidstaten nog wel het recht behouden om onderscheid te maken tussen ingezetenen en niet-ingezetenen, maar zich niet mogen bezondigen aan discriminatie, direct of indirect, op grond van nationaliteit.

c) Het geval van verzoeker in het hoofdgeding

58. De rechtspraak van het Hof over de beperkingen die de beginselen van vrij verkeer van personen en diensten stellen aan de bevoegdheid van de lidstaten om belasting te heffen over het inkomen van natuurlijke personen, kan dus worden toegepast om, wanneer de lidstaten hun soevereiniteit uitoefenen om vermogensbelasting te heffen, dezelfde zekerheid te waarborgen voor het kapitaalverkeer.

59. In het algemeen hebben personen het grootste gedeelte van hun bezittingen in het land waar zij wonen, vooral indien het onroerende zaken betreft, en is het uitzonderlijk dat een natuurlijke persoon al zijn bezittingen, of het grootste gedeelte daarvan, in een andere lidstaat heeft. (41) Zoals in het arrest Schumacker reeds is verklaard, bevindt de lidstaat waar de belastingplichtige zijn woonplaats heeft, zich bovendien in de beste positie om diens persoonlijke draagkracht te beoordelen en om bijgevolg een aanslag vast te stellen die daar een getrouw beeld van geeft. In abstracto een onderscheid maken tussen ingezetenen en niet-ingezetenen lijkt me dus gerechtvaardigd.

60. Indien het Hof de verwijzende rechter nu een nuttig antwoord wil geven, moet het zich toespitsen op de omstandigheden van het hoofdgeding, en wel één juridisch en één feitelijk gegeven. Het juridische gegeven bestaat uit twee elementen: in de eerste plaats voorziet de Nederlandse Wet VB in een verschil in behandeling op grond van de woonplaats van de belastingplichtige, doordat ingezetenen recht hebben op een belastingvrije som, maar niet-ingezetenen alleen indien minstens 90 % van hun vermogen zich in Nederland bevindt; het andere element is het feit dat in Duitsland in 1998 geen vermogensbelasting werd geheven. Het feitelijke gegeven is dat D. slechts 10 % van zijn bezittingen in Nederland had, terwijl zijn overige bezittingen zich in de woonstaat bevonden.

61. Aangezien discriminatie ontstaat wanneer vergelijkbare situaties zonder duidelijke reden verschillend worden behandeld of op verschillende situaties dezelfde regel wordt toegepast, moet in beginsel worden nagegaan of de situatie waarin D. zich bevindt, ook al vormt de woonplaats een verschilpunt, dienaangaande kan worden gelijkgesteld met die van een Nederlands ingezetene, die bij het betalen van de belasting recht heeft op een belastingvrije som.

62. Volgens mij moet op deze vraag bevestigend worden geantwoord.

63. In de eerste plaats wordt de grondslag van de belasting, zoals D. in zijn schriftelijke opmerkingen verklaart, in beide gevallen op dezelfde wijze berekend: de waarde van de bezittingen min de schulden, met de bijzonderheid dat voor niet-ingezetenen enkel rekening wordt gehouden met de bezittingen in Nederland en de op dat grondgebied aangegane schulden.

64. In de tweede plaats is in dit geval, anders dan de Commissie en de Nederlandse regering stellen, van belang dat in Duitsland geen vermogensbelasting wordt geheven. D. bevindt zich met betrekking tot zijn vermogen in Nederland immers in dezelfde positie als die van een ingezetene, daar in werkelijkheid 100 % van zijn belastbaar vermogen in laatstgenoemd land ligt aangezien het vermogen dat hij in zijn woonstaat bezit, voor fiscale doeleinden niet relevant is. In het reeds aangehaalde arrest Wallentin stelde het Hof met betrekking tot de inkomstenbelasting de situatie van de belastingplichtige die in zijn staat van herkomst enkel niet-belastbare inkomsten ontvangt, gelijk met die van een persoon die geen inkomen heeft, en oordeelde het dat de „rechtspraak Schumacker” van toepassing was.

65. D. bevindt zich in dezelfde positie als een Nederlands ingezetene met een vergelijkbaar vermogen, aangezien zijn belastbaar vermogen geheel in Nederland ligt; hij heeft echter geen

recht op aftrek en is ter zake van zijn Nederlandse bezittingen onderworpen aan een hogere belasting dan een Nederlands ingezetene. De objectieve gelijkheid en het verschil in behandeling worden duidelijk door de situatie van verzoeker te vergelijken met die van een Nederlands ingezetene die, evenals verzoeker, 10 % van zijn vermogen in Nederland bezit en de rest in Duitsland: deze laatste zou in de Bondsrepubliek geen vermogensbelasting betalen en voor zijn bezittingen in Nederland recht hebben op een belastingvrije som.

66. Voorzover in een lidstaat voornamelijk eigen onderdanen wonen, vormt dit verschil in behandeling een indirecte discriminatie op grond van nationaliteit, die bovendien het vrije verkeer van kapitaal duidelijk belemmert omdat personen die in Duitsland wonen, worden ontmoedigd om hun kapitaal in het buurland te beleggen. In werkelijkheid zijn de omstandigheden van deze zaak complementair ten opzichte van die welke in het arrest Verkooijen zijn onderzocht, waarin ingezeten natuurlijke personen werden ontmoedigd om hun spaargeld te beleggen in in andere lidstaten van de Unie gevestigde vennootschappen.

67. Deze situatie vormt een discriminatie omdat niets de ongelijke behandeling rechtvaardigt. De regeringen die in deze zaak opmerkingen hebben ingediend en de Commissie hebben geen redenen aangevoerd die deze onregelmatigheid in de Nederlandse wetgeving zou kunnen verklaren, maar hebben onder verwijzing naar de arresten Schumacker, Gschwind en Verkooijen, enkel geopperd dat de regeling niet onverenigbaar is met het gemeenschapsrecht. Enkel de Belgische regering heeft haar standpunt gemotiveerd met de bewering dat de situatie van D. en die van een Nederlandse ingezetene niet de punten van overeenkomst vertonen die noodzakelijk zijn om aanspraak te kunnen maken op een gelijke fiscale behandeling.

68. Volgens de Belgische regering wordt het gemeenschapsrecht voorts niet geschonden, nu de persoonlijke en gezinssituatie van D., evenals die van het echtpaar Gschwind maar anders dan die waarin Schumacker zich bevond, in aanmerking kan worden genomen in Duitsland, waar hij het grootste gedeelte van zijn vermogen bezit. Deze stelling gaat echter niet op om de eenvoudige reden dat, zoals gezegd, in de Bondsrepubliek Duitsland geen directe belasting werd geheven over het vermogen van natuurlijke personen, zodat de belasting die D. wordt opgelegd over zijn gehele „belastbare vermogen”, niet strookt met zijn fiscale draagkracht.

69. Deze situatie ontstaat weliswaar doordat Duitsland geen vermogensbelasting hief, waardoor 90 % van het „werkelijke vermogen” van D. onbelast bleef, maar dit is irrelevant omdat er hoe dan ook geen logische verklaring bestaat voor de regeling waaraan D. in Nederland is onderworpen, die hem ervan weerhoudt om zijn kapitaal daar te beleggen.

70. Bovendien verbieden de artikelen 56 EG en 58 EG van de ongerechtvaardigde verschillen in behandeling enkel negatieve discriminaties, die de betrokkene nadeel berokkenen. Positieve discriminaties, die beleggingen in andere landen en het verkeer van kapitaal bevorderen, moeten ten volle worden erkend en gestimuleerd. De omstandigheid dat D. geen belasting betaalt voor zijn bezittingen in Duitsland, heeft daarom geen betekenis, want ingezetenen van andere lidstaten, in het bijzonder Nederlandse ingezetenen, betalen deze belasting evenmin wanneer zij in de Bondsrepubliek onroerend vermogen bezitten.

71. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging te verklaren dat het vrije verkeer van kapitaal in de Europese Unie zich verzet tegen een nationale regeling die voor de vermogensbelasting recht op een belastingvrije som verleent aan binnenlandse belastingplichtigen en dit recht onttrekt aan buitenlandse belastingplichtigen (behalve indien 90 % van hun vermogen zich in deze lidstaat bevindt), wanneer laatstgenoemden enkel in deze laatste staat „belastbaar vermogen” bezitten omdat hun vermogen in andere lidstaten niet aan belasting is onderworpen.

C – De tweede prejudiciële vraag

1. Een retorische vraag

72. Het antwoord dat ik voor de eerste prejudiciële vraag van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch in overweging geef, maakt verdere toelichting ter beantwoording van de tweede vraag overbodig. Ik wil evenwel een aantal subsidiaire opmerkingen maken voor het geval dat het Hof tot een andere beoordeling mocht komen.

73. De verwijzende rechter vraagt zich af of, indien komt vast te staan dat de Wet VB niet in

strijd is met artikel 56 EG, deze situatie anders wordt in het licht van de overeenkomst tussen Nederland en België inzake het vermijden van dubbele belasting, krachtens welke de fiscale voordelen die de Nederlandse wetgeving aan eigen ingezetenen verleent, worden verruimd tot Belgische ingezetenen die onroerend vermogen in eerstgenoemde lidstaat bezitten, zodat dezen recht hebben op de aan de Nederlandse ingezetenen toegestane belastingvrije som.

74. Deze vraag gaat ervan uit dat de eerste prejudiciële vraag ontkennend wordt beantwoord, omdat het Hof bij zijn beoordeling van de gelijkheid ten aanzien van het vrije kapitaalverkeer zal vaststellen dat voor de vermogensbelasting in Nederland de situatie van een Duitse ingezetene niet vergelijkbaar is met die van een Nederlandse ingezetene, zelfs niet indien beiden in deze lidstaat een vermogen van gelijke waarde bezitten dat hun gehele belastbare vermogen vormt. Met dit uitgangspunt voor ogen zou de tweede prejudiciële vraag redundant zijn, aangezien er evenmin punten van vergelijking zouden zijn indien van de houders van dezelfde vermogens de ene in Duitsland en de andere in België zouden wonen.

75. Indien er evenwel van wordt uitgegaan dat de omstandigheden die in het hoofdgeding worden vergeleken (D. en een belastingplichtige die in Nederland woont), kunnen worden gelijkgesteld, dan moeten ook de omstandigheden waarvan sprake in deze tweede vraag (D. en een Nederlandse belastingplichtige die in België woont) worden gelijkgesteld, en moet deze vraag louter hypothetisch en subsidiair worden behandeld, zonder dat het dictum van de prejudiciële beslissing daarvan melding hoeft te maken.

76. In 1998 kreeg een in België wonende belastingplichtige met onroerende bezittingen in Nederland, ten gevolge van bovengenoemde bilaterale overeenkomst in laatstgenoemde lidstaat een gunstiger fiscale behandeling dan een Duitse ingezetene die in Nederland onroerend vermogen van dezelfde waarde bezat, omdat hij recht had op een belastingvrije som, een voorrecht dat de Duitse ingezetene niet genoot, terwijl geen van beiden belasting betaalde over het vermogen dat zij in hun land van oorsprong bezaten. Het gevolg van deze internationale overeenkomst was dat, ingevolge de Nederlandse wetgeving Duitse ingezetenen in vergelijking met Belgische ingezetenen werden ontmoedigd om hun spaargeld in Nederland te beleggen.

77. Om uit te maken of een dergelijke situatie ingevolge het gemeenschapsrecht kan worden toegestaan, zal ik trachten de betekenis van artikel 293 EG te doorgronden.

2. De bevoegdheid van de lidstaten om binnen de Gemeenschap dubbele belasting af te schaffen door middel van bilaterale verdragen

78. Het fenomeen van afschaffing van dubbele belasting is een doelstelling van het Verdrag (42), die nauw verbonden is met de totstandbrenging van de gemeenschappelijke markt. (43)

79. Zoals het Hof in het arrest Gilly heeft opgemerkt, is afgezien van het Verdrag van 23 juli 1990 tot afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (44), tot dusver binnen de Unie evenwel geen enkele unificatie- of harmonisatiemaatregel tot afschaffing van dubbele belastingen vastgesteld.

80. Artikel 293 EG machtigt de lidstaten om daartoe met elkaar in onderhandeling te treden.

(45) Bij gebreke van een multilaterale overeenkomst tussen alle lidstaten van de Gemeenschap zijn bilaterale verdragen gesloten waarin de lidstaten overeenkomen, hun fiscale soevereiniteit te beperken en de inhoud daarvan gedeeltelijk prijs te geven. Door deze overeenkomsten wordt met andere woorden de bevoegdheid om te bepalen welke criteria van toepassing zijn op de belastbare feiten, verdeeld.

81. De uitoefening van deze bevoegdheid kan aanleiding geven tot een aantal verschillen, nu de nationale belastingregels niet zijn geharmoniseerd. (46)

82. De rechtmatigheid van het gebruik van een bevoegdheid is echter afhankelijk van de uitoefening daarvan binnen de grenzen van het doel waarvoor zij is toegekend, en overschrijding van die bevoegdheid is ontoelaatbaar. Zoals gezegd, heeft de bevoegdheid van de lidstaten om bilaterale overeenkomsten als die bedoeld in het hoofdgeding te sluiten, de verdeling van de belastingheffing tot doel, zodat wanneer er niets te verdelen valt, de overeenkomst elke betekenis verliest. In België bestond destijds geen vermogensbelasting en daarom blijkt artikel 25, lid 3, van de overeenkomst met Nederland (47), voorzover het aan Belgische ingezetenen het aan de

Nederlandse ingezetenen verleende recht op een belastingvrije som toekent, uiteindelijk niets meer te zijn dan een voorrecht zonder tegenprestatie noch wederkerigheid, zodat de verenigbaarheid daarvan met het gemeenschapsrecht strenger moet worden beoordeeld. De redenen en de gevolgen die de regeringen in hun opmerkingen enigszins verontrust aanhalen, waarop ik hierna kort zal ingaan, gaan in rook op omdat de desbetreffende regeling niets te maken heeft met de specifieke inhoud van de akkoorden ter afschaffing van dubbele belasting.

83. Het verschil in behandeling ten gevolge van het Nederlandse belastingstelsel, waarvan bovengenoemde overeenkomst deel uitmaakt, tussen in België wonende belastingplichtigen en in Duitsland wonende belastingplichtigen belemmert bijgevolg het vrije verkeer van kapitaal tussen laatstgenoemde lidstaat en Nederland en is dan ook niet verenigbaar met de artikelen 56 EG en 58 EG.

84. Zelfs indien ervan zou worden uitgegaan dat een nationale belastingregeling als de thans in geding zijnde strookt met de strikte uitoefening van de bevoegdheid om dubbele belasting tegen te gaan, is het nog niet zeker dat deze regeling verenigbaar is met het gemeenschapsrecht. Ik zal derhalve opnieuw te rade gaan met de rechtspraak van het Hof.

3. De rechtspraak van het Hof inzake de uitoefening door de lidstaten van de bevoegdheid uit hoofde van artikel 293 EG

85. Zoals ik al zei, kunnen de lidstaten hun soevereiniteit inzake belastingen vrij uitoefenen, maar of zij dit nu alleen doen dan wel in gezamenlijk overleg, zij moeten het gemeenschapsrecht eerbiedigen. (48) De aanmoediging die in de onderhavige verdragsbepaling is geformuleerd, leidt niet tot een ander resultaat dan het gewenste, namelijk de totstandbrenging van de interne markt door de invoering van fundamentele rechten inzake vrij verkeer. De grootste belemmering voor de overschrijding van de binnengrenzen door personen en hun kapitaal gaat immers uit van de mogelijkheid dat een belastbaar feit tweemaal zou worden belast.

86. In de zaken waarin het Hof de inhoud van bilaterale overeenkomsten als de onderhavige heeft onderzocht, was het uitgangspunt telkens dat een persoon die in een van de betrokken lidstaten woonde zich erover beklaagde dat de toepassing van de overeenkomst hem discrimineerde in de andere staat. In de zaak Gilly ging het om de berekening van de inkomstenbelasting die een in Frankrijk wonend echtpaar in Duitsland verschuldigd was overeenkomstig de bepalingen van de op 21 juli 1959 ondertekende overeenkomst tussen beide staten. Het arrest van 12 december 2002, De Groot (49), behandelde de situatie van een Nederlands ingezetene die in het aanslagjaar 1994 zijn beroepsactiviteit als werknemer uitoefende in vennootschappen van eenzelfde concern in Nederland en in drie andere lidstaten (Duitsland, Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk), waarmee de respectieve belastingovereenkomsten waren gesloten.

87. De benaderingswijze verandert echter in het geval van rechtspersonen. In de reeds aangehaalde zaak Metallgesellschaft e.a. was de vraag gerezen of de autoriteiten van een lidstaat aan een vennootschap van een andere lidstaat een belastingkrediet konden weigeren, terwijl zij dit verleenden aan hun eigen vennootschappen en aan vennootschappen met zetel in de lidstaten waarmee overeenkomsten tot vermijding van dubbele belasting waren gesloten. In werkelijkheid wenste de verwijzende rechter te vernemen of door een dergelijke overeenkomst verschillen tussen de vennootschappen van de onderscheiden lidstaten in het leven werden geroepen. Jammer genoeg heeft het Hof het niet nodig geacht deze vraag te antwoorden (punt 97).

88. Vergelijkbare feiten hebben zich voorgedaan in de zaak Saint-Gobain ZN, waarin een vaste inrichting in Duitsland van een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap in eerstgenoemde lidstaat aanspraak maakte op de voordelen die krachtens met derde landen (Zwitserland en de Verenigde Staten van Amerika) gesloten verdragen inzake dubbele belasting aan nationale vennootschappen werden toegekend ter zake van de belasting over dividenden die zij van in die derde landen gevestigde vennootschappen ontvingen.

89. Deze twee zaken vertonen gelijkenis met het geval van D., die in Nederland dezelfde behandeling vraagt als die welke krachtens een bilaterale overeenkomst aan Belgische ingezetenen wordt gegeven. Op een driehoeksrelatie, met buitenlandse (Duitse en Belgische)

vergelijkingspunten, moet het Hof een bevredigend antwoord geven in overeenstemming met de vereisten van het gemeenschapsrecht.

4. Het discriminatieverbod en de clausule van meestbegunstigde natie

90. De regeringen die in deze zaak opmerkingen hebben ingediend, alsook de Commissie hebben zich eenstemmig verzet tegen de mogelijkheid dat het Hof artikel 56 EG in verband met de bilaterale overeenkomst aldus uitlegt dat Duitse ingezetenen in Nederland dezelfde behandeling moeten krijgen als de Belgische ingezetenen.

91. Met name de Nederlandse regering heeft uitvoerig uitgelegd in welk opzicht de onderhavige zaak verschilt van de reeds aangehaalde zaak Saint-Gobain ZN en de zaak Gottardo (50) , waarin de wetgeving van een lidstaat van toepassing was op onderdanen van andere lidstaten en de vraag rees of voor hen ook de voordelen golden die krachtens internationale verdragen met derde landen aan eigen onderdanen toekwamen. In werkelijkheid is dit laatste gegeven het enige verschilpunt, want in het onderhavige geval gaat het om een bilaterale overeenkomst met een andere lidstaat. Voor het overige zijn de omstandigheden gelijk.

92. Gottardo, die van Italiaanse origine was maar door haar huwelijk de Franse nationaliteit had verkregen, wenste dat voor de vaststelling in haar geboorteland van het bedrag van haar ouderdomspensioen niet alleen de in Frankrijk en Italië vervulde tijdvakken, maar ook de in Zwitserland vervulde tijdvakken in aanmerking werden genomen, krachtens een Italiaans-Zwitserse overeenkomst inzake sociale zekerheid op basis waarvan Italianen het recht hebben de tijd die zij in de Zwitserse Bondsstaat hebben gewerkt, mee te rekenen voor hun pensioen. De zaak Saint-Gobain ZN had betrekking op een in Frankrijk gevestigde vennootschap die in Duitsland belastingen had betaald over de inkomsten en het vermogen van een op dit grondgebied gevestigde dochtervennootschap en derhalve in overeenstemming met de respectievelijk met Zwitserland en de Verenigde Staten gesloten verdragen tot vermijding van dubbele belasting aanspraak maakte op de fiscale voordelen die aan in Duitsland gevestigde vennootschappen worden verleend. D. is een Duits ingezetene die in Nederland belastingplichtig is ter zake van het onroerend vermogen dat hij daar bezit; hij maakt aanspraak op het voordeel dat de rechtsorde van deze lidstaat krachtens een overeenkomst met België verleent aan in België wonende bezitters van onroerend vermogen in Nederland. Het enige verschil tussen de aangehaalde zaken en de onderhavige is dat in de eerste twee gevallen het land waarmee de respectieve overeenkomst is gesloten, buiten de Gemeenschap ligt.

93. Dit verschil rechtvaardigt echter niet dat een andere oplossing wordt gegeven.

94. Om te beginnen verschilt de overeenkomst die in het hoofdgeding aan de orde is, van de overeenkomsten die in de zaken Saint-Gobain ZN en Gottardo aan de orde waren. Zij valt immers volledig binnen de werkingssfeer van het Verdrag (artikel 293 EG) zodat de lidstaten nog meer dan in de aangehaalde gevallen al het mogelijke moeten doen om te vermijden dat letterlijke uitlegging daarvan de toepassing van een bepaling van gemeenschapsrecht belemmert. Het lijkt misschien overbodig, maar gezien de opmerkingen van de regeringen in deze zaak wil ik er nogmaals aan herinneren dat de lidstaten hun bevoegdheid tot belastingheffing moeten uitoefenen in overeenstemming met het gemeenschapsrecht, ongeacht het gebruikte wetgevingsinstrument: een wet, een verordening of een internationale overeenkomst met lidstaten van de Gemeenschap of met derde landen. In deze omstandigheden heeft het Hof in het arrest Gottardo geoordeeld dat de lidstaten „bij de uitvoering van de verbintenissen die zij krachtens internationale overeenkomsten zijn aangegaan, *ongeacht of het om een overeenkomst tussen lidstaten dan wel tussen een lidstaat en een of meer derde landen gaat* [(51)] , onder voorbehoud van het bepaalde in artikel 307 EG, de krachtens het gemeenschapsrecht op hen rustende verplichtingen moeten nakomen” (punt 33).

95. Aangezien D. en een ingezetene van België voor de Nederlandse belasting over hun onroerende bezittingen in Nederland in dezelfde situatie verkeren, moet eerstgenoemde bijgevolg in aanmerking komen voor de voordelen die de Belgisch-Nederlandse overeenkomst ter vermijding van dubbele belasting aan laatstgenoemde verleent, voorzover de niet-toepassing daarvan een ongerechtvaardigde belemmering van het vrije verkeer van kapitaal zou

meebrengen.

96. Ik ga akkoord met de regeringen die in deze zaak opmerkingen hebben ingediend, dat de clause van meestbegunstigde natie niet automatisch op de onderhavige zaak kan worden overgeplaatst, met andere woorden dat het verbod van discriminatie op grond van nationaliteit, als regel die ten dienste staat van de vrijheden van verkeer, niet vereist dat een onderdaan van een lidstaat in een andere lidstaat de best mogelijke behandeling krijgt, ongeacht of dit noodzakelijk is voor de totstandbrenging van de interne markt. Deze gedachte ligt ten grondslag aan mijn overwegingen in de punten 66 en 67 van mijn conclusie in de zaak Gilly, waar ik met betrekking tot de inkomstenbelasting verdedigde dat een bilaterale overeenkomst inzake dubbele belasting tot doel heeft te vermijden dat de inkomsten waarover door een van de staten reeds belasting is geheven, in de andere staat opnieuw worden belast, maar niet hoeft te waarborgen dat de belastingplichtige de fiscale status krijgt die in zijn geval het gunstigst is.

97. Indien de toepassing van een bepaling van een bilaterale overeenkomst door een lidstaat het vrije verkeer van kapitaal belemmert doordat ingezetenen van andere lidstaten (die ingevolge artikel 12, eerste alinea, EG als Europese burgers noch direct noch indirect mogen worden gediscrimineerd op grond van nationaliteit) zonder rechtvaardigingsgrond anders worden behandeld, belet niets dat het gemeenschapsrecht deze toestand corrigeert en een einde maakt aan de ongelijkheid. (52) In driehoeksverhoudingen zoals die in het hoofdgeding kan de positie van de belastingplichtige in de staat van belastingheffing worden gezien op basis van de clause van meest begunstigde natie, maar ook vanuit het oogpunt van het verbod van beperkingen van het vrije verkeer. De belastingplichtige zal immers trachten te verkrijgen, zoals D. doet, dat de overeenkomst die voor Belgische ingezetenen geldt, ook op hem wordt toegepast, een aanspraak die kan worden gebaseerd op een beperking van het vrije verkeer van kapitaal indien de hogere belastingdruk en de negatieve gevolgen daarvan in strijd met de communautaire rechtsorde worden geacht. Bilaterale overeenkomsten met een lidstaat waardoor de rechten inzake vrij verkeer van onderdanen van derde lidstaten worden beperkt, zijn in strijd met het gemeenschapsrecht. (53) Hierbij mag niet worden vergeten dat de nationale rechtsregels, waar geldig gesloten en geratificeerde internationale verdragen deel van uitmaken, de fundamentele vrijheden van het Europese rechtstelsel niet mogen belemmeren.

98. De regeringen die in deze prejudiciële zaak opmerkingen hebben ingediend, verzetten zich uitdrukkelijk tegen dit standpunt en voeren daarvoor diverse redenen aan.

99. Zij betogen dat de situatie van D. en die van een in België wonende belastingplichtige niet vergelijkbaar zijn; de krachtens artikel 293 EG gesloten overeenkomsten zijn het product van onderhandelingen waarin de structuur en de inhoud van de respectieve belastingstelsels in aanmerking zijn genomen, en om te beoordelen of concrete feitelijke situaties gelijk zijn, moet acht worden geslagen, niet op een losstaande bepaling of zelfs niet op de overeenkomst in haar geheel, maar op de gehele nationale fiscale rechtsorde. Zoals de Commissie het zeer beeldend voorstelt, scheppen verschillende conventionele regelingen verschillende situaties, die niet vergelijkbaar zijn.

100. In deze maximalistische visie zouden de arresten Gottardo en Saint-Gobain ZN niet zijn uitgesproken en zou elke beoordeling van de gelijkheid onmogelijk worden. Indien behalve de feitelijke omstandigheden en de toepasselijke regelingen ook de drijfveren, de motivering, het gevolgde besluitvormingsproces en de rechtsorde waarvan de onderzochte regels deel uitmaken, vergelijkbaar moesten zijn, zou nooit een beoordeling kunnen worden gemaakt en zou nooit of bijna nooit sprake zijn van vergelijkbare gevallen. De beoordeling van de gelijkheid is in werkelijkheid veel eenvoudiger, omdat moet worden nagegaan of twee personen in vergelijkbare feitelijke omstandigheden zonder rechtvaardiging aan verschillende regels worden onderworpen, en bij de vergelijking van deze regels is het enkel relevant te onderzoeken of de toepassing daarvan verschillende gevolgen hebben, die één van beiden benadelen.

101. Ik ben mij bewust van de gevaren die deze beschouwingen meebrengen voor het evenwicht en de wederkerigheid die ten grondslag liggen aan het stelsel van overeenkomsten inzake dubbele belasting, maar deze nadelen mogen de totstandbrenging van de interne markt

niet belemmeren. Om te beginnen zullen de lidstaten, wanneer zij in deze overeenkomsten ter onderlinge verdeling van hun heffingsbevoegdheid de belastingplicht regelen, zorgvuldiger moeten zijn en bepalingen die deze doelstelling kunnen schaden, moeten vermijden. Anderzijds is het recht op gelijkheid een eigen, autonoom recht, dat in geval van conflict met wederkerige verbintenissen voorrang heeft. Indien de wederkerigheid van de verbintenissen die in een dergelijke overeenkomst zijn vervat, indruist tegen de fundamentele gedachten die de opbouw van een verenigd Europa voortstuwen, moeten de lidstaten andere formules zoeken die de doelstelling binnen bereik brengen, maar onderdanen van andere lidstaten niet in strijd met de communautaire rechtsorde benadelen. Dit is een vereiste van het evenredigheidsbeginsel.

102. De regering van het Verenigd Koninkrijk voert aan dat het statuut van meest begunstigde natie het gevaar van belastingvlucht meebrengt indien een belastingplichtige zich beroept op de minst strenge van de antifraudemaatregelen die een lidstaat met andere is overeengekomen.

103. Dit argument is evenwel niet consistent. In de eerste plaats gaat het hier niet om toepassing van het beginsel van gunstigste nationale behandeling, maar om de werking van de fundamentele regels van gemeenschapsrecht, die vaak tot een resultaat leiden dat vergelijkbaar is met dat van genoemd beginsel. In de tweede plaats is het gevaar waarop hier wordt gewezen, in de omstandigheden van het hoofdgeding louter hypothetisch, omdat D. niet vraagt om afschaffing van belastingcontrole, maar een concreet en welomlijnd belastingvoordeel vordert.

104. Indien ten slotte het tegengaan van belastingvlucht zou worden beschouwd als absolute reden van openbaar belang op grond waarvan belemmeringen van het vrije verkeer gerechtvaardigd zijn, zou daarmee nog steeds ter discussie staan, of het intracommunautaire kapitaalverkeer aan een stelsel van voorafgaande vergunning kan worden onderworpen. In mijn conclusie in de zaak waarin het reeds aangehaalde arrest Commissie/Frankrijk is geweest, heb ik (in punt 27) opgemerkt dat de strijd tegen belastingfraude voor de lidstaten geen blanco cheque is om deze vrijheden in te perken; zoals elke uitzondering op de fundamentele bestanddelen van de communautaire rechtsorde, moeten de betrokken regels strikt worden uitgelegd en toegepast overeenkomstig de vereisten van het evenredigheidsbeginsel. De moeilijkheden in het beheer en de controle van de belastingen vormen onvoldoende rechtvaardiging om deze fundamentele vrijheden te onderwerpen aan beperkingen, in absolute termen, zonder dat wordt gedacht aan niet alleen minder drastische, maar ook minder belemmerende middelen om hetzelfde doel te bereiken.

105. Een bevestigend antwoord op de tweede prejudiciële vraag zou het complexe stelsel van bilaterale overeenkomsten tot vermijding van dubbele belasting in de Gemeenschap in een hachelijke situatie brengen, maar het zou niet de eerste keer zijn dat het rechtsstelsel van de lidstaten ingrijpend moet worden gewijzigd ten gevolge van een uitspraak van het Hof.

106. Derhalve geef ik het Hof in overweging, gelet op het subsidiaire karakter van deze tweede prejudiciële vraag en gezien het antwoord dat ik voor de eerste vraag heb voorgesteld, zich dienaangaande niet uit te spreken of zich hoe dan ook te laten leiden door de richtsnoeren die ik op de vorige bladzijden heb uiteengezet.

D – De derde prejudiciële vraag

107. Met de laatste prejudiciële vraag verlaat de verwijzende rechter, zij het nog steeds met een vraag over de verenigbaarheid van de Nederlandse bepalingen met het gemeenschapsrecht, het domein van het belastingrecht en buigt hij zich over de raadsels van het procesrecht.

108. In het bijzonder wenst hij te vernemen of het gemeenschapsrechtelijk doeltreffendheidsbeginsel een nationale regeling toestaat waarin de verzoeker in geval van verwijzing van de verweerder in de proceskosten, van de kosten die hij heeft gemaakt om zijn rechten te doen gelden slechts een beperkt gedeelte kan terugvorderen.

109. Nog niet lang geleden heb ik mij kunnen uitspreken over voormeld beginsel en over de grenzen waarbinnen de rechtsmacht van het Hof naar mijn mening moet blijven om de doeltreffendheid te garanderen van de normen die deel uitmaken van de communautaire rechtsorde. Om deze conclusie, die al vrij lang is, niet verder te laten uitlopen, verwijs ik naar de overwegingen in mijn conclusies van 14 maart 2002 en 11 december 2003, respectievelijk in de

zaken Grundig Italiana (punten 26-30) (54) en Recheio – Cash & Carry (punten 23-35). (55)
110. Overeenkomstig mijn standpunt in die zaken, zal het Hof op de laatste prejudiciële vraag in het kort moeten antwoorden dat het gemeenschapsrecht, in het bijzonder het beginsel dat de doeltreffendheid daarvan vereist, zich ertegen verzet dat een lidstaat voor vorderingen tot terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht geheven rechten een proceskostenregeling toepast die de uitoefening van het recht op teruggave in de praktijk uiterst moeilijk maakt. Indien de belastingplichtige voor de terugvordering van de betaalde belasting hoge uitgaven moet doen, kan dit hem weerhouden en wordt de uitoefening van zijn rechten onrechtmatig belemmerd. Een dure procesgang, alsook een trage procesgang, zijn onverenigbaar met het recht op een effectieve rechtsbescherming.

111. Om inhoudelijke en pragmatische redenen staat het aan de verwijzende rechter om zijn eigen proceskostenregels te beoordelen en te onderzoeken of aan deze vereisten is voldaan. Hij bevindt zich niet alleen in een betere positie om zijn nationale recht te beoordelen en dienovereenkomstig te handelen, maar hij beschikt ook over de instrumenten om dat te doen op basis van alle voorhanden zijnde gegevens feitelijk en rechtens.

112. Gelet op de vroegere rechtspraak is het hoe dan ook mogelijk dat het Hof, zoals in de arresten van 24 september 2002 en 17 juni 2004 in respectievelijk de zaken Grundig Italiana en Recheio – Cash & Carry, mijn aanbevelingen niet zal volgen en zich in de plaats van de nationale rechter zal stellen. In dat geval ben ik, subsidiair, van oordeel dat een proceskostenregel krachtens welke slechts iets meer dan 2 000 EUR kan worden teruggevorderd op een totale uitgave van 12 500 EUR (56) die de belastingplichtige in de gerechtelijke fase heeft gedaan voor de terugvordering van onverschuldigd betaalde belasting, het gemeenschapsrechtelijke doeltreffendheidsbeginsel zou kunnen schenden, omdat deze regel het procederen zinloos kan maken en de belastingplichtige kan ontmoedigen om de rechten die hij aan de communautaire rechtsorde ontleent, geldend te maken.

VII – Conclusie

113. Op grond van een en ander geef ik het Hof in overweging op de eerste prejudiciële vraag te antwoorden:

„De artikelen 56 EG en 58 EG, betreffende het vrije verkeer van kapitaal in de Gemeenschap, verzetten zich tegen een nationale regeling die voor de vermogensbelasting recht op een belastingvrije som verleent aan binnenlandse belastingplichtigen en dit recht onttrekt aan buitenlandse belastingplichtigen (behalve indien 90 % van hun vermogen zich in deze lidstaat bevindt), wanneer laatstgenoemden enkel in deze staat „belastbaar vermogen” bezitten omdat hun vermogen in andere lidstaten niet aan belasting is onderworpen.

Het gemeenschapsrecht, in het bijzonder het beginsel dat de doeltreffendheid daarvan vereist, verzet zich ertegen dat een lidstaat voor de terugvordering van onverschuldigd betaalde belasting een proceskostenregeling toepast die de uitoefening van het recht op teruggave in de praktijk uiterst moeilijk maakt. Het staat aan de verwijzende rechter om op basis van alle voorhanden zijnde gegevens feitelijk en rechtens uit te maken of de in het hoofdgeding bestreden nationale regeling strookt met voormeld beginsel.”

1 – Oorspronkelijke taal: Spaans.

2 – Zie hieromtrent Álvarez García, S., en Arizaga Junquera, M. C.: „Libertad de movimientos de capitales y unión monetaria: implicaciones para la armonización de la fiscalidad directa de los países comunitarios”, in *Noticias de la Unión Europea*, nr. 144, januari 1997, blz. 79-87. Zie eveneens Aparicio Pérez, A.: „La libre circulación de capitales en la Unión Europea. Especial referencia a la fiscalidad”, bijdrage in hetzelfde nummer van dit tijdschrift, blz. 59-78.

3 – Het enige middel om het optreden van de Gemeenschap op dit gebied te rechtvaardigen is artikel 94 EG (ex artikel 100 EG-Verdrag), dat de mogelijkheid biedt om regelingen vast te stellen voor de onderlinge aanpassing van die aangelegenheden die rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de gemeenschappelijke markt. Een voorbeeld daarvan is richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (PB L 336, blz. 15). Andere voorbeelden

zijn de richtlijnen 90/434/EEG en 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten alsmede voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PB L 225, resp. blz. 1 en 6). Voorts zijn er de richtlijnen 2003/48/EG en 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003, die betrekking hebben op de heffing van belasting respectievelijk op de inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling en op de royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten (PB L 57, resp. blz. 38 en 49).

4 – Een dergelijke uitspraak heeft het Hof voor de eerste maal gedaan in zijn arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225), punt 21, in bewoordingen die beroemd zijn geworden door de herhaling ervan, onder meer in de arresten van 16 juli 1998, ICI (C-264/96, Jurispr. blz. I-4695), punt 19; 21 september 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Jurispr. blz. I-6161), punt 58; 6 juni 2000, Verkooijen (C-35/98, Jurispr. blz. I-4071), punt 32, en 8 maart 2001, Metallgesellschaft e.a. (C-397/97 en C-410/98, Jurispr. blz. I-1727), punt 37.

5 – . – In het arrest van 26 september 2000, Commissie/België (C-478/98, Jurispr. blz. I-7587), punt 8, en de aldaar aangehaalde arresten heeft het Hof zich in die zin uitgesproken.

6 – Zoals verder blijkt, is dat het geval in het geding dat tot deze prejudiciële verwijzing heeft geleid.

7 – . – Stad in Brabant, waar rond 1450 Jeroen Bosch is geboren.

8 – Luidens de verwijzingsbeslissing is dit besluit, met nummer CPP2003980 (BNB 2003/237), genomen naar aanleiding van het arrest van het Gerechtshof te 's-Gravenhage van 18 juli 2000 (BK 99/01421), waarin deze rechter oordeelde dat tussen de situatie van een in Spanje wonende belastingplichtige, die aldaar geen of nagenoeg geen vermogensbestanddelen heeft en van wie het gehele belastbare vermogen in Nederland is gelegen, en die van een binnenlandse belastingplichtige die zijn gehele belastbare vermogen in Nederland heeft, geen objectief verschil bestaat dat grond kan opleveren om hem het recht op de belastingvrije som te onthouden.

9 – . – In deze bijlage wordt één punt toegekend voor de indiening van een beroepschrift; dezelfde waarde wordt toegekend aan de verschijning ter zitting; de indiening van een repliek levert een half punt op; zowel de indiening van schriftelijke opmerkingen als de verschijning ter terechtzitting in een prejudiciële procedure zijn goed voor twee punten. Elk punt heeft een waarde van 322 EUR. Ten slotte wordt naar gelang van de moeilijkheidsgraad van de zaak een wegingsfactor toegepast, variërend van 0,25 voor gemakkelijke zaken tot 2,00 voor een ingewikkelde procedure.

10 – Arrest van 13 april 2000, Baars (C-251/98, Jurispr. blz. I-2787).

11 – Vóór de inwerkingtreding van het Verdrag betreffende de Europese Unie, waarbij de artikelen 73 B EG-Verdrag en volgende (thans de artikelen 56 EG en volgende) werden ingevoegd, werden in bijlage I bij richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag (PB L 178, blz. 5) beleggingen door niet-ingezetenen in onroerende goederen in het binnenland als kapitaalverkeer beschouwd. Volgens de communautaire rechtspraak behoudt die bijlage haar indicatieve waarde voor de omschrijving van het begrip kapitaalverkeer [arresten van 16 maart 1999, Trummer en Mayer (C-222/97, Jurispr. blz. I-1661), punt 21, en 23 september 2003, Ospelt en Schlössle Weissenberg (C-452/01, Jurispr. blz. I-9743), punt 7].

12 – Arrest van 8 mei 1990 (C-175/88, Jurispr. blz. I-1779).

13 – . – 151/94, Jurispr. blz. I-3685.

14 – . – C-112/91, Jurispr. blz. I-429. In deze zaak werden de twijfels van het Finanzgericht Köln met betrekking tot de vraag of de destijds geldende Duitse wet op de inkomstenbelasting verenigbaar was met het genoemde vrije verkeer van werknemers, niet opgehelderd omdat het geding een zuiver binnenlandse situatie betrof.

15 – . – Arrest van 11 augustus 1995 (C-80/94, Jurispr. blz. I-2493).

16 – . – Arrest van 27 juni 1996 (C-107/94, Jurispr. blz. I-3089).

17 – C-391/97, Jurispr. blz. I-5451.

18 – . – Het ging om het Duitse stelsel, dat in 1996 werd gewijzigd om te voldoen aan de

vereisten van het arrest Schumacker.

19 – . – Arrest van 16 mei 2000, Zurstrassen (C?87/99, Jurispr. blz. I?3337).

20 – C?234/01, Jurispr. blz. I?5933.

21 – . – C?209/01, Jurispr. blz. I?13389.

22 – Arrest Wallentin (C?169/03, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie).

23 – . – Hoewel de financiële lasten verschilden, had de omstreden Nederlandse regeling in de twee gevallen in wezen betrekking op hetzelfde. In het arrest Baars betrof het een bepaling die de vrijstelling in de belasting over het vermogen bestaande uit deelnemingen in het vennootschappelijk kapitaal afhankelijk stelde van de voorwaarde dat de vennootschap in Nederland was gevestigd. In de zaak Verkooijen omvatte de regeling een vrijstelling in de personenbelasting, die afhankelijk werd gesteld van de plaats van vestiging van de vennootschap die deze inkomsten opleverde.

24 – . – Erkenning van de bevoegdheid van de lidstaten inzake directe belastingen, de inachtneming van het gemeenschapsrecht als beperking in de uitoefening van die bevoegdheid en de veroordeling van elke regeling waardoor onderdanen van andere lidstaten in een slechtere situatie worden geplaatst dan de eigen staatsburgers, zijn punten die worden behandeld in de beschikking van 12 september 2002 in de zaak Mertens (C?431/01, Jurispr. blz. I?7073). Daarin werd de Belgische regeling veroordeeld volgens welke een ingezeten belastingplichtige die op het grondgebied van de lidstaat een zelfstandige beroepsactiviteit uitoefent, van de belastbare winst van een jaar de in het vorige aanslagjaar geleden verliezen enkel mag aftrekken, indien deze verliezen niet kunnen worden aangerekend op het loon dat hij in dat aanslagjaar als werknemer in een andere lidstaat heeft ontvangen. Deze uitspraak wordt aldus gemotiveerd dat de op die wijze aangerekende verliezen in geen van de betrokken lidstaten kunnen worden afgetrokken van het belastbare inkomen, terwijl zij wel aftrekbaar zijn indien de belastingplichtige zijn werkzaamheden van zelfstandige en werknemer uitsluitend in de lidstaat van woonplaats uitoefent.

25 – C?422/01, Jurispr. blz. I?6817.

26 – 42/02, Jurispr. blz. I?13519.

27 – C?334/02, Jurispr. blz. I?2229.

28 – Arresten van 15 juli 2004, Lenz (C?315/02), en Weidert-Paulus (C?242/03), nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie.

29 – C?436/00, Jurispr. blz. I?10829. In de beschikking van 8 juni 2004, De Baeck (C-268/03, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie), veroordeelde het Hof de Belgische regeling volgens welke de meerwaarden die worden verwezenlijkt bij de overdracht onder bezwarende titel, buiten de uitoefening van een beroepswerkzaamheid, van aandelen of deelbewijzen in rechten van vennootschappen, enkel van belasting zijn vrijgesteld indien de overdracht plaatsvindt aan Belgische vennootschappen, verenigingen, inrichtingen of instellingen.

30 – De lidstaten die deze belasting kennen, vermeld in de volgende voetnoot, houden rekening met de burgerlijke staat van de belastingplichtige en in sommige gevallen ook de personen ten laste.

31 – Slechts in zes van de vijftien lidstaten van de Europese Unie (Spanje, Finland, Frankrijk, Luxemburg, Nederland en Zweden) werd ten tijde van de prejudiciële verwijzing een belasting op het vermogen van natuurlijke personen geheven.

32 – C?319/02, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie.

33 – . – Artikel 67 EG-Verdrag bepaalde: „Gedurende de overgangperiode en in de mate waarin zulks voor de goede werking van de gemeenschappelijke markt nodig is, heffen de lidstaten in hun onderling verkeer geleidelijk de beperkingen op met betrekking tot het verkeer van kapitaal”, terwijl artikel 56 EG ronduit verklaart dat „alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen verboden [zijn]”.

34 – García-Moncó, A. M.: *Libre circulación de capitales en la Unión Europea: problemas tributarios*, Editorial Civitas, Madrid, 1999, blz. 141.

35 – . – In lid 1, sub b, van artikel 58 wordt hetzelfde voorbehoud gemaakt voor de bevoegdheid tot het treffen van maatregelen, met name op fiscaal gebied, die nodig zijn om de veiligheid en de

openbare orde te verzekeren en voor de kennisgeving van kapitaalbewegingen.

36 – . – Ik bedoel hiermee natuurlijk negatieve discriminatie omdat positieve discriminatie, die ingezetenen van andere lidstaten ten goede komt, niet alleen toegestaan, maar ook wenselijk is voorzover hiermee kapitaalbewegingen tussen de verschillende lidstaten van de Unie worden aangemoedigd. Toen artikel 73 D, lid 1, sub a, te Maastricht werd vastgesteld, speelde volgens García-Moncó, A. M., op. cit., blz. 146 en 147, niet zozeer de kans op het invoeren van negatieve discriminatie een rol, maar veeleer het feit dat het beleid ernaar streeft fiscale concurrentie te onderhouden door positieve discriminaties.

37 – Volgens advocaat-generaal Tizzano in punt 44 van zijn conclusie in de zaak waarin het arrest van 30 mei 2002, Schmid (C?516/99, Jurispr. blz. I?4573), werd gewezen. Het Hof heeft deze gedachte onlangs herhaald in punt 29 van het arrest Manninen.

38 – . – Op basis van deze gedachte kon het Hof in punt 39 van het arrest Manninen verklaren dat „het territorialiteitsbeginsel hoe dan ook niet [kan] rechtvaardigen dat dividenden die worden uitgekeerd door in Finland gevestigde vennootschappen en die welke worden uitgekeerd door in andere lidstaten gevestigde vennootschappen anders worden behandeld wanneer de categorieën van dividenden die door dit verschil in behandeling worden getroffen, in dezelfde objectieve situatie verkeren”.

39 – . – Dat zijn de bewoordingen die zij gebruikt in punt 38 van de conclusie in de zaak Manninen, en daarmee herhaalt zij punt 27 van haar conclusie in de zaak waarin het arrest van 15 juli 2004, Weidert-Paulus (C?242/03, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie), is gewezen.

40 – . – Martin, P., „La portée fiscale des libertés communautaires de circulation (travailleurs, établissement, prestation de services, capitaux): réflexions au regard du droit interne”, *Revue de droit fiscal*, nr. 44, november 2000, blz. 1444-1448, in het bijzonder de laatste bladzijde.

41 – . – Wat onroerend vermogen betreft, en voorzover de wenselijke harmonisatie inzake directe belastingen niet tot stand wordt gebracht, bestaat de beste oplossing voor de opbouw van de gemeenschappelijke markt zonder belemmeringen er volgens mij in, de plaats waar het vermogen zich bevindt als aanknopingspunt te nemen, zodat de bevoegdheid om daarover belasting te heffen toekomt aan de lidstaat waar de goederen zich bevinden, terwijl de woonstaat die goederen niet in aanmerking neemt, ook niet om ten behoeve van de belastingheffing het totale vermogen van de belastingplichtige te berekenen. Om die reden schrijft artikel 22 van het modelverdrag inzake dubbele belasting van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) in artikel 22 voor, dat het onroerend vermogen van een ingezetene van een verdragsluitende partij in deze laatste staat wordt belast.

42 – In het arrest van 11 juli 1985, Mutsch (137/84, Jurispr. blz. 2681), punt 11, merkte het Hof op dat het toenmalige artikel 220 EG-Verdrag de lidstaten verplichtte de voor hun eigen onderdanen geldende waarborgen uit te breiden tot de onderdanen van de andere lidstaten. In het arrest van 12 mei 1998, Gilly (C?336/96, Jurispr. blz. I?2793), punt 16, verduidelijkte het Hof dat „de afschaffing van dubbele belasting binnen de Gemeenschap [...] een van de doelstellingen van het Verdrag [is]”.

43 – Zo drukt M. Wathelet, voormalig rechter van het Hof, het uit met de helderheid en de beknoptheid die hem kenmerken, in zijn bijdrage „Les conventions de double imposition dans la jurisprudence de notre Cour”, in het huldeboek voor G. C. Rodríguez Iglesias, *Une communauté de droit*, Berliner Wissenschafts-Verlag, 2003, blz. 445.

44 – . – PB L 225, blz. 10.

45 – . – In mijn conclusie van 20 november 1997 in de zaak Gilly heb ik erop gewezen dat deze bepaling de lidstaten een ruime beoordelingsmarge laat ten aanzien van de vraag of onderhandelingen moeten worden aangeknoopt (punt 35).

46 – . – Dit is door het Hof uitdrukkelijk erkend in punt 30 van het arrest Gilly.

47 – . – Het Modelverdrag van de OESO bevat geen soortgelijke bepaling.

48 – . – Het Hof heeft deze stelling steeds verdedigd sinds het arrest van 28 januari 1986, Commissie/Frankrijk (270/83, de zogenoemde zaak „belastingkrediet”, Jurispr. blz. 273), punt 26.

49 – Arrest van 12 december 2002, De Groot (C?385/00, Jurispr. blz. I?11819).

50 – . – Arrest van 15 januari 2002 (C-55/00, Jurispr. blz. I-413), waarin sprake was van een bilaterale overeenkomst betreffende de sociale zekerheid met een derde land. In deze zaak heeft het Hof zich aangesloten bij het standpunt dat ik in mijn conclusie van 5 april 2001 had ingenomen.

51 – . – Cursivering van mij.

52 – . – Volgens vaste rechtspraak – die ik daarom niet verder hoeft aan te halen – moet artikel 12 EG enkel in door het gemeenschapsrecht geregelde situaties waarvoor het Verdrag niet in specifieke antidiscriminatieregels voorziet, autonoom worden toegepast. Anders dan het vrije verkeer van werknemers (artikel 39, lid 2, EG), de vrijheid van vestiging (artikel 43, eerste alinea, EG) en het vrije verrichten van diensten (artikel 49, eerste alinea, EG), wordt het vrije verkeer van kapitaal immers zonder dit soort bijzondere bepalingen geregeld (artikel 56 EG) en is de enige verwijzing naar discriminatie die van artikel 58, lid 3, EG, waarin de in lid 1 van dit artikel verleende bevoegdheid om bepaalde maatregelen te nemen wordt begrensd, en waaronder gelet op de ruime omschrijving ervan iedere ongerechtvaardigde ongelijke behandeling moet worden begrepen, ook die welke krachtens artikel 12 verboden is.

53 – Zie García Prats, F. A.: „Convenios de doble imposición, establecimientos permanentes y derecho comunitario (Consideraciones en torno a los casos Royal Bank of Scotland y Saint-Gobain)”, *Noticias de la Unión Europea*, nr. 91, december 2000, blz. 954, in het bijzonder blz. 49.

54 – . – Arrest van 24 september 2002 (C-255/00, Jurispr. blz. I-8003).

55 – . – Arrest van 17 juni 2004 (C-30/02, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie).

56 – De terugbetaling van de kosten ten bedrage van 10 000 EUR die in de administratieve fase zijn ontstaan, hangt af van het slagen van de schadevordering.