CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
G. HOGAN
van 19 november 2020[1]

Zaak C-388/19

MK
tegen
Autoridade Tributária e Aduaneira

[verzoek van de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (scheidsgerecht voor belastingzaken, centrum voor bestuursrechtelijke arbitrage, Portugal) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Artikelen 63 en 65 VWEU – Vrij kapitaalverkeer – Uit te voeren toets – Beginsel van non-discriminatie – Belastingwetgeving – Belasting over vermogenswinst op onroerend goed – Ingezetenen en niet-ingezetenen – Vergelijkbaarheid van situaties – Hogere belastingdruk voor niet-ingezetenen – Begrip ‚gelijke behandeling' – Mogelijkheid voor niet-ingezetenen om te kiezen voor de voor ingezetenen geldende regeling"

I. Inleiding

1. Het verzoek om een prejudiciële beslissing, waarmee de uitlegging van de artikelen 18, 63, 64 en 65 VWEU gemoeid is, is gedaan in de context van een belastinggeschil tussen verzoeker, MK, en de Autoridade Tributária e Aduaneira (belasting- en douanedienst, Portugal). Het betreft een belastingaanslag over het jaar 2017 die de belastingdienst over de inkomsten van MK heeft opgelegd. Deze verwijzing doet wederom de vraag rijzen wanneer er sprake is van een vorm van discriminatoire belastingheffing tussen ingezetenen en niet-ingezetenen.

2. MK is ingezetene van Frankrijk. Zijn stellingname komt er in wezen op neer dat hij over de overdracht van een Portugees goed een hoger vermogenswinstbelastingtarief dient te betalen omdat hij in dat land geen ingezetene is. De onderhavige zaak doet derhalve de vraag rijzen of het, teneinde het bestaan van discriminatie vast te stellen (en in het verlengde daarvan een beperking van het vrije kapitaalverkeer), noodzakelijk is om tot een algehele beoordeling te komen van alle gevolgen die uit de toepassing van een bijzondere belastingregeling voortvloeien. Met andere woorden: de vraag is of daartoe alle belastingopties die in een andere lidstaat verblijvende personen ter beschikking staan, dienen te worden vergeleken met de belastingopties die de ingezetenen van de lidstaat van belastingheffing ter beschikking staan, dan wel of die vergelijking dient te worden gemaakt in relatie tot elk van die opties afzonderlijk beschouwd.

[1] Oorspronkelijke taal: Engels.

3. Alvorens tot behandeling van deze vragen over te gaan, is het wellicht nuttig om de ter zake dienende bepalingen van zowel het nationale recht als het Unierecht langs te lopen.

II. Toepasselijke bepalingen

4. In artikel 10, lid 1, onder a), van de Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (wetboek van inkomstenbelastingen natuurlijke personen; hierna: „CIRS") wordt het begrip „vermogenswinst" als volgt gedefinieerd:

„1. ‚Vermogenswinst' is winst die, hoewel niet geacht inkomsten uit bedrijf of arbeid, of uit kapitaal of onroerend goed te vertegenwoordigen, voortvloeit uit:

a) de overdracht onder bezwarende titel van zakelijke rechten op onroerende zaken en het bestemmen van goederen uit het privévermogen voor bedrijfs- en beroepsactiviteiten die de eigenaar ervan persoonlijk uitoefent."

5. In artikel 15, leden 1 en 2, CIRS, met als opschrift „Werkingssfeer", wordt als volgt bepaald:

„1. Van op Portugees grondgebied verblijvende personen wordt over al hun inkomsten inkomstenbelasting geheven, met inbegrip van over de buiten Portugees grondgebied verworven inkomsten.

2. Niet-ingezetenen zijn uitsluitend inkomstenbelasting verschuldigd over op Portugees grondgebied verworven inkomsten."

6. Voor de toepassing van artikel 18, lid 1, onder h), CIRS wordt het volgende geacht op Portugees grondgebied te zijn verworven:

„h) inkomsten uit daarop gelegen onroerend goed, met inbegrip van vermogenswinst die uit de overdracht daarvan resulteert."

7. Op de datum waarop de feiten van het hoofdgeding zich afspeelden, luidden de leden 1 en 2 van artikel 43 CIRS, met als opschrift „Vermogenswinst", in de versie van lei n.° 42/2016 (wet nr. 42/2016) van 28 december 2016 (overheidsbegroting 2013), als volgt:

„1. Het bedrag van de inkomsten die als vermogenswinst worden gekwalificeerd is gelijk aan het verschil tussen de in hetzelfde jaar gerealiseerde winsten en verliezen, vastgesteld overeenkomstig de volgende artikelen.

2. Het in het vorige lid bedoelde – positieve of negatieve – saldo in verband met door ingezetenen verrichte overdrachten in de zin van artikel 10, lid 1, onder a), c) en d), wordt slechts voor 50 % in aanmerking genomen."

8. In artikel 68, lid 1, CIRS is de progressieve schaal met belastingschijven opgenomen. In 2017 luidden de belastingpercentages als volgt [2]:

Belastbaar inkomen (in euro's)	Percentages (%)	
	Normaal (A)	Gemiddeld (B)
Tot 7 091	14,50	14,500
Vanaf 7 091 tot 20 261	28,50	23,600
Vanaf 20 261 tot 40 522	37	30,300
Vanaf 40 522 tot 80 640	45	37,613
Vanaf 80 640	48,00	–

9. Overeenkomstig artikel 68a was een aanvullende solidariteitsbelasting ad 2,5 % van toepassing op een belastbaar inkomen van tussen de 80 000 en 250 000 EUR; daarboven bedroeg het solidariteitspercentage 5 %.

10. In de op het hoofdgeding toepasselijke versie van artikel 72 CIRS werd als volgt bepaald:

„1. Worden belast tegen het bijzondere tarief van 28 %:

a) de in artikel 10, lid 1, onder a) en d), bedoelde vermogenswinsten van niet-ingezetenen op het Portugese grondgebied, mits zij niet aan een op dat grondgebied gelegen vaste inrichting kunnen worden toegerekend;

[...]

9. Ingezetenen in een andere lidstaat van de Europese Unie of van de Europese Economische Ruimte (voor zover in dit laatste geval sprake is van uitwisseling van inlichtingen in belastingzaken) kunnen er met betrekking tot de in de lid 1, onder a) en b), en lid 2 bedoelde inkomsten voor kiezen deze te laten belasten tegen het tarief dat, overeenkomstig de tabel in artikel 68, lid 1, van toepassing zou zijn indien zij waren verkregen door ingezetenen op Portugees grondgebied.

10. Bij de bepaling van het in het vorige lid genoemde belastingtarief worden alle inkomsten, met inbegrip van de buiten dat grondgebied verkregen inkomsten, in aanmerking genomen onder dezelfde voorwaarden als die welke gelden voor ingezetenen.

[...]"

[2] Uit de door de verwijzende rechter verschafte inlichtingen blijkt dat het begrip „gemiddeld percentage" (kolom B van de tabel) op het bedrag aan belastbaar inkomen doelt dat overeenkomt met de bovengrens van elke belastingschijf. Een belastbaar inkomen dat deze grens overschrijdt, wordt op basis van het „normale percentage" (kolom A van de tabel) van de volgende belastingschijf belast.

III. Feiten van het hoofdgeding en prejudiciële verwijzing

11. Op 31 mei 2018 heeft MK over het belastingjaar 2017 bij de Portugese belastingdienst inkomstenbelastingaangifte model 3 ingediend. In deze aangifte heeft MK, naast bepaalde inkomsten uit onroerend goed, de waarde opgegeven van de vermogenswinst uit de wederverkoop van een in Portugal gelegen bouwwerk. Op de voorzijde van de desbetreffende belastingaangifte vinkte verzoeker in tabel 8B vakje 4 (voor „niet-ingezetene"), vakje 6 (voor „ingezetene in een land van de EU") en vakje 7 (waarmee hij koos voor toepassing van de belastingregeling voor niet-ingezetenen) aan. De optie in vakje 9 (belasting tegen de algemene belastingtarieven zoals genoemd in artikel 68 CIRS) en die in vakje 10 (belasting overeenkomstig de regeling voor ingezetenen) sloot hij daarmee uit.

12. Op 5 juli 2018 heeft de belastingdienst een belastingaanslag opgelegd ten bedrage van 24 654,22 EUR. Daarbij paste hij over 100 % van de vermogenswinst uit de verkoop van het onroerend goed het bijzondere belastingtarief van 28 % toe, en dus niet de verlaging met 50 % van de vermogenswinst die voor ingezeten belastingplichtigen geldt.

13. Op 30 november 2018 is MK bij de nationale rechter tegen de rechtmatigheid van die aanslag opgekomen, aangezien hij van mening was dat de aanslag gebaseerd was op wettelijke regelingen die discrimineren ten opzichte van onderdanen van andere lidstaten van de Unie die in Portugal niet de status van fiscaal ingezetene hebben. MK voerde daarbij aan dat de regeling een beperking vormde van het in artikel 63, lid 1, VWEU bedoelde vrije kapitaalverkeer.

14. In dat opzicht wijst de nationale rechter erop dat het Hof in het arrest van 11 oktober 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), heeft geoordeeld dat de Portugese belastingwetgeving zoals van toepassing op het belastingjaar 2003 inderdaad een bij artikel 63 VWEU verboden beperking van het kapitaalverkeer vormde. De nationale rechter vraagt zich dan ook af of de daaropvolgende wijzigingen van die wetgeving daadwerkelijk de in die zaak door het Hof vastgestelde beperking van het kapitaalverkeer hebben beëindigd.

15. Tegen deze achtergrond heeft de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (scheidsgerecht voor belastingzaken, centrum voor bestuursrechtelijke arbitrage, Portugal) besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moeten de artikelen [18, 63, 64 en 65 VWEU], gelezen in hun onderlinge samenhang, aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale wettelijke regeling zoals die aan de orde in de onderhavige zaak [...], met de wijzigingen die zijn aangebracht [...] [teneinde] het mogelijk [te] maken dat vermogenswinst die uit de verkoop van een in een lidstaat (Portugal) gelegen onroerend goed wordt verkregen door een ingezetene van een andere lidstaat van de Europese Unie (Frankrijk) naar keuze van de betrokkene niet zwaarder wordt belast dan vermogenswinst die bij ditzelfde soort transactie wordt behaald door een ingezetene van de staat waarin het onroerend goed is gelegen?"

IV. Analyse

16. Voor zover in de vraag van de verwijzende rechter naar meerdere Verdragsbepalingen wordt verwezen, is het om te beginnen noodzakelijk om vast te stellen welke van die bepalingen feitelijk relevant zijn.

A. Vaststelling van ter zake dienende Verdragsbepalingen

17. In zijn vraag verwijst de nationale rechter naar de artikelen 18, 63, 64 en 65 VWEU. Uit hoofde van artikel 63, lid 1, VWEU zijn alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen verboden.

18. Volgens artikel 64, lid 1, VWEU doet artikel 63 VWEU geen afbreuk aan de toepassing op derde landen van beperkingen die op 31 december 1993 bestonden uit hoofde van het nationale recht of het recht van de Unie inzake het kapitaalverkeer naar of uit derde landen in verband met in het bijzonder directe investeringen, met inbegrip van investeringen in onroerende goederen.

19. In artikel 65, leden 1 en 3, VWEU wordt met name bepaald dat het bepaalde in artikel 63 VWEU niets afdoet aan het recht van de lidstaten om 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, maar dat deze wettelijke regelingen geen middel tot willekeurige discriminatie mogen vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 63 VWEU.

20. In dit verband zij opgemerkt dat, hoewel het VWEU geen definitie geeft van het begrip „kapitaalverkeer", het vaste rechtspraak is dat richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag (PB 1988, L 178, blz. 5), in combinatie met de daaraan als bijlage gehechte nomenclatuur en verklarende aantekeningen, ter zake een indicatieve waarde bezit.[3] Volgens die verklarende aantekeningen valt onder grensoverschrijdend kapitaalverkeer met name onder andere „[d]e koop van bebouwde en onbebouwde eigendommen, alsmede de uitvoering van bouwwerken door particulieren die daarmede winstgevende of persoonlijke doeleinden nastreven". Een nationale maatregel aangaande de koop van een in een lidstaat gelegen bouwwerk door niet-ingezeten natuurlijke personen dient dan ook, ook als het niet ten behoeve van belegging is verkregen, geacht te worden binnen de werkingssfeer van de artikelen 63 tot en met 65 VWEU te vallen.[4]

21. De toepassing van het aan de interne markt verbonden vrije verkeer is onderhevig aan twee voorwaarden waaraan cumulatief moet worden voldaan. Ten eerste mag de situatie die in het hoofdgeding aan de orde is, voor de betrokken lidstaat geen zuiver interne situatie betreffen.[5] Ten tweede mag het gebied dat wordt gedekt door de nationale maatregel waarvan de verenigbaarheid met het Unierecht is betwist, nog niet volledig zijn geharmoniseerd.[6] In de onderhavige zaak staat echter buiten kijf dat aan deze twee voorwaarden is voldaan en dat de artikelen 63 tot en met 65 VWEU dientengevolge van toepassing zijn.

22. Aangezien die artikelen uitvoering geven aan het beginsel van non-discriminatie op het gebied van het vrije kapitaalverkeer, hoeft de door de nationale rechter in zijn prejudiciële verwijzing genoemde situatie voorts niet te worden getoetst aan artikel 18 VWEU. Dit artikel, waarin in een

3 Zie daartoe arrest van 23 februari 2006, Van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, punt 39).

4 Zie arrest van 16 maart 1999, Trummer en Mayer (C-222/97, EU:C:1999:143, punt 24).

5 Zie arrest van 15 november 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, punt 47).

6 Zie arresten van 16 oktober 2014, Commissie/Duitsland (C-100/13, niet gepubliceerd, EU:C:2014:2293, punt 62), en 22 maart 2018, Jacob en Lassus (C-327/16 en C-421/16, EU:C:2018:210, punt 72).

algemeen verbod op elke discriminatie op grond van nationaliteit wordt voorzien, kan namelijk slechts autonoom toepassing vinden in situaties waarin het Unierecht geldt, maar waarvoor in het Verdrag geen specifieke discriminatieverboden zijn neergelegd. [7]

23. De nationale belastingmaatregelen die het voorwerp van verwijzing door de nationale rechter vormen, dienen dan ook uitsluitend in het licht van het beginsel van het vrije kapitaalverkeer te worden onderzocht.

B. Reikwijdte van de uit te voeren toetsing

24. Om te beginnen zij opgemerkt dat de prejudiciële vraag niet uitsluitend betrekking heeft op verzoekers situatie, maar meer in het algemeen op de verenigbaarheid met het recht van de Unie van een nationale wettelijke regeling zoals die welke door de nationale rechter is omschreven. Aangezien voor de prejudiciële vragen van de nationale rechter een vermoeden van relevantie geldt [8], acht ik het noodzakelijk om de aan de orde zijnde belastingregeling te onderzoeken, en niet verzoekers concrete situatie. Evenzo is het, aangezien de prejudiciële vraag niet de situatie betreft van personen die in een derde staat verblijven, mijns inziens niet noodzakelijk om deze kwestie te onderzoeken, ook al verbiedt het beginsel van vrij kapitaalverkeer tevens beperkingen tussen lidstaten en derde staten.

25. Mocht het Hof desalniettemin de situatie van in een derde staat verblijvende personen behandelen, dan zou de aanpak die met betrekking tot de door de verwijzende rechter in zijn verzoek beschreven situatie wordt gehanteerd in de beschikking van het Hof van 6 september 2018, Patrício Teixeira (C-184/18, niet gepubliceerd, EU:C:2018:694), waarnaar een aantal partijen in de onderhavige zaak hebben verwezen, als niet noodzakelijkerwijs relevant voor de onderhavige zaak kunnen worden beschouwd.

26. Het is juist dat in die zaak, die handelde over de Portugese wetgeving die over het belastingjaar 2007 van kracht was, het Hof in wezen van oordeel was dat:

– het niet noodzakelijk was om de zaak aan het Hof voor te leggen, aangezien het antwoord op de prejudiciële vraag geen redelijke twijfel toeliet en de zaak derhalve overeenkomstig artikel 99 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof bij met redenen omklede beschikking kon worden afgedaan;

– de toepassing van artikel 64, lid 1, VWEU uitgesloten kon worden, aangezien de bepaling in wezen reeds in de originele versie van het op 31 december 1993 van kracht zijnde wetboek bestond [9], en

– voor zover uit de formulering van artikel 43, lid 2, CIRS niet duidelijk was dat dit artikel onderscheid maakte tussen niet-ingezeten belastingplichtigen op basis van hun vestigingsplaats, overwogen diende te worden dat het verschil in behandeling objectief vergelijkbare situaties betrof. [10]

7 Zie arrest van 3 maart 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punt 55).

8 Zie daartoe arrest van 29 juli 2019, Vethanayagam e.a. (C-680/17, EU:C:2019:627, punt 36).

9 Punt 32.

10 Punt 37.

27. Het Hof heeft dan ook geoordeeld dat „een regeling van een lidstaat zoals de regeling die in het hoofdgeding aan de orde is, op grond waarvan de vermogenswinst die bij de verkoop van een in die lidstaat gelegen onroerend goed wordt gerealiseerd door een ingezetene van een derde staat, zwaarder wordt belast dan de vermogenswinst die bij een soortgelijke handeling wordt gerealiseerd door een ingezetene van die lidstaat, een beperking van het vrije kapitaalverkeer vormt die, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, niet onder de uitzondering van artikel 64, lid 1, VWEU valt en niet kan worden gerechtvaardigd op de in artikel 65, lid 1, VWEU genoemde gronden”. [11]

28. Aangezien het Hof in het kader van artikel 267 VWEU niet bevoegd is om een regel van het Unierecht op een concreet geval toe te passen, en dus ook niet om een nationaalrechtelijke bepaling aan die regel te toetsen [12], zij er echter aan herinnerd dat de antwoorden op de aan het Hof gestelde prejudiciële vragen op de door de verwijzende rechter omschreven premisse gebaseerd zijn en derhalve op diens presentatie van de toepasselijke nationale wettelijke regeling, en niet per definitie worden geformuleerd in het licht van de juridische situatie in die lidstaat, aangezien het Hof slechts indirecte en gedeeltelijke kennis over die situatie kan hebben. [13]

29. In zijn prejudiciële verwijzing in de zaak Patrício Teixeira had de verwijzende rechter artikel 43, lid 2, CIRS slechts vermeld als de relevante destijds geldende bepaling, die de belastinggrondslag beperkt tot 50 % van de vermogenswinst voor de verkoop van onroerend goed door ingezeten belastingplichtigen. Het was dan ook uitsluitend aan de hand van die concrete bepaling dat het Hof van oordeel was dat het Unierecht zich verzette tegen de door de verwijzende rechter als de geldende Portugese wetgeving omschreven wetgeving.

30. Het dossier in de onderhavige zaak suggereert echter dat artikel 43, lid 2, CIRS wellicht niet de enige ter zake dienende wettelijke bepaling is die in aanmerking dient te worden genomen teneinde vast te stellen of de vermogenswinst uit de verkoop door een ingezetene van een derde staat van een in die lidstaat gelegen goed zwaarder belast werd, en nog steeds wordt, dan vermogenswinst die een ingezetene van die lidstaat bij ditzelfde soort transactie behaalt. Het lijkt er zelfs op dat artikel 43, lid 2, CIRS deel uitmaakt van een samenstel van bepalingen die, gelezen in hun onderlinge samenhang, een samengestelde regeling inzake kapitaalsbelasting vormen die voor ingezeten belastingplichtigen geldt. Uit hoofde van deze andere bepalingen wordt de door hen behaalde winst op basis van bepaalde inkomensschijven progressief belast. Feitelijk voorziet de Portugese belastingwetgeving dus in de samenvoeging van de ontvangen inkomsten en de behaalde vermogenswinst in enig belastingjaar. In artikel 72, lid 1, CIRS wordt daarentegen bepaald dat op de winst die een in een derde staat verblijvende persoon heeft behaald, een vast belastingtarief wordt toegepast.

31. Deze bepalingen suggereren derhalve dat de vraag of de Portugese wettelijke regeling enige vorm van discriminatoire belastingheffing bevat in het licht van de artikelen 63, 64 en 65 VWEU, als zodanig niet zozeer afhangt van de verlaging met 50 % van de in artikel 43, lid 2, CIRS vastgelegde belastinggrondslag voor ingezetenen, als wel van het daadwerkelijke verschil in het effectieve belastingtarief dat wellicht als gevolg daarvan tot stand komt. Het komt dientengevolge neer op de vraag of door niet-ingezetenen op onroerend goed behaalde vermogenswinst belast werd tegen één tarief, dat hoger was dan het effectieve marginale tarief dat voor diezelfde, doch door ingezetenen behaalde vermogenswinst geldt.

[11] Vertaling van mijn hand.

[12] Zie bijvoorbeeld arrest van 26 mei 2005, António Jorge (C-536/03, EU:C:2005:323, punt 15).

[13] Zie daartoe arrest van 22 november 2018, Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank (C-625/17, EU:C:2018:939, punt 41).

32. Dientengevolge acht ik het, als de verwijzende rechter in de zaak Patrício Teixeira de regeling voor niet-ingezetenen als geheel had uiteengezet, waarschijnlijk dat het Hof niet tot het oordeel zou zijn gekomen dat het feit dat artikel 43, lid 2, CIRS op 31 december 1993 geen onderscheid tussen ingezetenen en niet-ingezetenen maakte, niet voldoende kon worden geacht om te oordelen dat er geen sprake was van een objectief verschil in de situatie van de twee categorieën van belastingplichtigen in de betreffende zaak op die datum. Ik meen dat het dan voor het Hof noodzakelijk zou zijn geweest om in plaats daarvan te onderzoeken of dit verschil feitelijk het gevolg was van het effect van deze bepaling in combinatie met andere bepalingen die tezamen de belastingregeling voor niet-ingezetenen uitmaken.

33. Hoewel het oordeel van het Hof in de beschikking Patrício Teixeira in het licht van de door de nationale rechter in de prejudiciële verwijzing omschreven premisse vanzelfsprekend juist is (althans, de situatie van ingezetenen en niet-ingezetenen verschilt *uitsluitend* in die zin dat de eersten voor een verlaging van hun belastinggrondslag met 50 % in aanmerking komen), dient tegen deze achtergrond niettemin nog te worden vastgesteld of die premisse daadwerkelijk feitelijk overeenstemt met de juridische situatie in Portugal voor het belastingjaar 2007 (en daaropvolgende jaren). Tevens dient nagegaan te worden of het niet gepast is om andere bepalingen in aanmerking te nemen, zoals de in de onderhavige zaak aangehaalde bepalingen.[14] Deze elementen behoeven dan ook verder onderzoek, teneinde vast te stellen of met name de mogelijke toepassing van artikel 64, lid 1, VWEU kan worden uitgesloten.

34. Volgens de rechtspraak van het Hof dient echter uitsluitend de nationale rechter de inhoud te bepalen van de wetgeving die bestond op een bij een Uniehandeling bepaalde datum, waarbij het Hof slechts bevoegd is om de gegevens te verschaffen voor de uitlegging van het Unierechtelijke begrip dat de basis vormt voor de toepassing van een Unierechtelijke uitzonderingsregeling op een nationale wettelijke regeling die op een bepaalde datum bestaat.[15]

C. Bestaan van een beperking van het vrije kapitaalverkeer

1. Toepasselijke beginselen

35. Om te beginnen kan in herinnering worden gebracht dat de directe belastingen in wezen tot de bevoegdheid van de lidstaten vallen. Het is aan de lidstaten zelf om de reikwijdte van hun bevoegdheden op fiscaal gebied te bepalen, alsmede de basisbeginselen van hun belastingstelsel. Bij de huidige stand van harmonisatie van de nationale belastingwetgevingen staat het hun derhalve vrij om het belastingstelsel in te voeren dat zij geschikt achten, en om daarbij met name te voorzien in een progressief belastingstelsel of een vast belastingtarief.[16] In deze context kunnen lidstaten de aangifte- en administratieve verplichtingen opleggen die zij noodzakelijk achten voor een doelmatige belastinginvordering.[17]

[14] In dit opzicht wijs ik erop dat, wil artikel 64 VWEU toepassing vinden, de maatregel - niet op detailniveau, doch slechts in wezen - sinds 31 december 1993 ononderbroken deel diende te hebben uitgemaakt van de rechtsorde van de betrokken lidstaat. Zie arrest van 26 februari 2019, X (Tussenvennootschappen die in een derde land zijn gevestigd) (C-135/17, EU:C:2019:136, punt 38).

[15] Zie daartoe arrest van 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punt 191).

[16] Zie arrest van 3 maart 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punt 49). Het Unierecht verlangt niet van de lidstaten dat zij elkaar raadplegen om dubbele belasting van dezelfde winst te vermijden of, andersom, dat een bepaald soort winst in het geheel niet wordt belast. Zie arrest van 26 mei 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punt 47).

[17] Zie arrest van 30 april 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, punt 37). Wat de administratieve lasten betreft, dienen de lidstaten vanzelfsprekend ingezetenen en niet-ingezetenen identiek te behandelen, doch slechts voor zover zij aan dezelfde regeling onderworpen zijn, aangezien anders het verschil in administratieve lasten louter een verlenging van het verschil in regeling is en derhalve niet afzonderlijk dient te worden beschouwd. Zie arrest van 14 april 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, punt 25).

36. De fundamentele vrijheden van de interne markt kunnen dus niet aldus worden begrepen dat een lidstaat verplicht is zijn belastingregeling af te stemmen op die van andere lidstaten, teneinde te waarborgen dat alle verschillen als gevolg van de nationale belastingregelingen verdwijnen.[18] Twee verschillende lidstaten kunnen dus zelfs dezelfde transactie op basis van een verschillende aanknopingsfactor belasten.[19] Dit alles betekent dat het niet de bedoeling is van het vrije verkeer – hoe belangrijk ook – om problemen van interoperabiliteit tussen de verschillende nationale belastingstelsels op te lossen.[20] Het vrije verkeer streeft er slechts naar te waarborgen dat de lidstaten hun bevoegdheden op niet-discriminerende wijze uitoefenen. Het is met name niet aan het Hof om zich uit te spreken over hoe het belastingstelsel van de lidstaten eruit dient te zien.

37. De lidstaten dienen desalniettemin hun bevoegdheid op fiscaal gebied uit te oefenen op een wijze die in overeenstemming is met het beginsel van het vrije verkeer. Dit betekent dat zij geen discriminerende maatregelen mogen nemen ten koste van degenen die hun recht op vrij verkeer hebben uitgeoefend.[21]

38. Op andere gebieden dan belastinggebied vormt elke nationale maatregel die de uitoefening van het in het Verdrag gewaarborgde vrije verkeer door burgers van de Unie verbiedt, belemmert of minder aantrekkelijk maakt, een beperking van dat recht van vrij verkeer, ook als die maatregel op het eerste gezicht zonder onderscheid geldt.[22]

39. In belastingaangelegenheden wordt het begrip „beperking" echter in iets beperktere zin toegepast. Het enkele feit van het heffen van belasting over een activiteit of transactie maakt deelname aan die transactie namelijk per definitie minder aantrekkelijk. Teneinde derhalve geen afbreuk te doen aan de mogelijkheid van de lidstaten om belasting te heffen[23], blijkt uit de rechtspraak van het Hof tot op heden dat de betrokken nationale maatregel *tevens* aanleiding dient te geven tot hetzij een directe, hetzij een indirecte discriminatie, voordat die maatregel in die zin als een „beperking" kan worden aangemerkt. De toe te passen toets ter vaststelling van het bestaan van een beperking in belastingaangelegenheden is derhalve identiek aan de in andere aangelegenheden dan belastingheffing toe te passen toets.[24]

40. De noodzaak van een non-discriminatietoets – en dus van onderzoek naar de vergelijkbaarheid van twee situaties voordat een maatregel in die zin als een „beperking" kan worden aangemerkt – dient sinds het arrest van 17 juli 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), geacht te worden definitief te zijn. In die zaak gaf advocaat-generaal Kokott in

18 Arrest van 27 februari 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, punt 32).

19 Kwesties betreffende dubbele belasting worden in beginsel via bi- of multilaterale verdragen afgehandeld.

20 Het is juist dat in het arrest van 9 februari 2017, X (C-283/15, EU:C:2017:102, punt 47), het Hof heeft geoordeeld dat „de vrijheid van de lidstaten om – bij gebreke van unificatie- of harmonisatiemaatregelen door het recht van de Unie – de uitoefening van hun belastingbevoegdheden onderling te verdelen, onder meer om cumulatie van belastingvoordelen te vermijden, moet worden verzoend met de noodzaak, de belastingplichtigen van de betrokken lidstaten te waarborgen dat hun gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen, ongeacht de wijze waarop de betrokken lidstaten deze verplichting onderling hebben verdeeld." In datzelfde punt heeft het Hof echter onderstreept dat dit van toepassing was op ongelijkheden in behandeling die niet het gevolg zijn van dispariteiten tussen de nationale belastingwetgevingen. In het daaropvolgende punt wordt tevens vermeld dat een belastingplichtige van zijn persoonlijke en gezinsomstandigheden dient te kunnen uitgaan in „elk van de werklidstaten die dat belastingvoordeel toekennen". Dus, als de lidstaten niet verplicht zijn om regels vast te leggen ter vermijding van het samenvallen van belastingvoordelen en/of -nadelen, dan dienen zij deze, als zij dat toch doen, op zowel ingezetenen als niet-ingezetenen toe te passen.

21 Zie bijvoorbeeld arrest van 12 september 2006, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punt 40).

22 Zie bijvoorbeeld arrest van 14 november 2018, Memoria en Dall'Antonia (C-342/17, EU:C:2018:906, punt 48).

23 Zie bijvoorbeeld arresten van 6 december 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punt 53), en 26 mei 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punt 47).

24 Zie bijvoorbeeld arresten van 12 april 1994, Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127, punt 15), en 19 november 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, punt 29).

overweging om de non-discriminatietoets af te schaffen, waarbij zij er in plaats daarvan op aandrong bij belastingaangelegenheden dezelfde maatstaf toe te passen als op andere gebieden.[25] Het Hof heeft haar conclusie ter zake echter niet overgenomen.[26] Waar, zoals in de onderhavige zaak, het vrije kapitaalverkeer aan de orde is, vloeit de noodzaak van een dergelijke vergelijking bovendien voort uit de formulering van artikel 65 VWEU.

41. Met het arrest Nordea Bank Danmark als uitgangspunt dient, meen ik, nagegaan te worden of er sprake is van discriminatie die neerkomt op een beperking van het vrije kapitaalverkeer krachtens artikel 63 VWEU.

42. Alvorens hierop door te gaan, maak ik even pas op de plaats, om op te merken dat er in wezen sprake is van twee problemen in relatie tot de vraag betreffende discriminatoire belastingheffing en dus de vraag betreffende beperkingen van het vrije verkeer in belastingaangelegenheden. Het eerste probleem gaat over de manier waarop het begrip discriminatie in dat kader dient te worden begrepen.

43. In een eerste benadering wordt gesuggereerd dat elke maatregel die (bij directe discriminatie) als doel dan wel (bij indirecte discriminatie) als effect heeft om vergelijkbare situaties verschillend te behandelen dan wel om, andersom gesteld, verschillende situaties identiek te behandelen, discriminatie vormt.[27]

44. Volgens de tweede benadering doet zich, waar de wet het gebruik van een bepaald criterium verbiedt, directe discriminatie voor als iemand onder verwijzing naar de uitdrukkelijke bewoordingen van een dergelijk criterium minder gunstig wordt behandeld. Daarentegen is er sprake van indirecte discriminatie als bepalingen of criteria die neutraal lijken, niettemin worden toegepast op een wijze die sommige mensen vergeleken met anderen benadeelt in het licht van een bepaald verboden criterium.[28]

45. Van oudsher is de tweede benadering, die echter als een toepassing van de eerste kan worden gezien, de vigerende benadering in de rechtspraak aangaande het vrije verkeer. Volgens het Hof doet zich dus directe discriminatie voor als een maatregel op grond van nationaliteit onderscheidt maakt[29] en ontstaat indirecte discriminatie als een maatregel, hoewel deze op een ander criterium

[25] Conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, punt 22).

[26] Arrest van 17 juli 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punten 23 en 24). Zie ook conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Staatssecretaris van Financiën (C-87/13, EU:C:2014:2164). Voor meer recente voorbeelden van arresten van de Grote kamer waarin deze aanpak wordt bevestigd, zie arresten van 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punt 41); 3 maart 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punt 54), en 3 maart 2020, Google Ireland (C-482/18, EU:C:2020:141, punt 44).

[27] Zie bijvoorbeeld arrest van 13 maart 2014, Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, punt 45).

[28] Zie bijvoorbeeld arresten van 26 april 2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, punt 17), en 13 maart 2019, Gemeinsamer Betriebsrat EurothermenResort Bad Schallerbach (C-437/17, EU:C:2019:193, punt 18).

[29] Zie bijvoorbeeld arrest van 14 december 2006, Denkavit Internationaal en Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, punt 19). In bepaalde arresten is gesuggereerd dat een op de vestigingsplaats gebaseerde belastingmaatregel directe discriminatie vormt. Zie bijvoorbeeld arrest van 26 april 2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, punt 17). In de meerderheid van de arresten wordt dit echter als indirecte discriminatie aangemerkt. Zie bijvoorbeeld arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punt 29). Deze benadering dient mijns inziens te worden gehandhaafd omdat het Hof bij verschillen in behandeling op grond van de vestigingsplaats stelselmatig onderzoekt of die verschillen uit hoofde van dwingende redenen kunnen worden gerechtvaardigd, terwijl directe discriminatie uitsluitend kan worden gerechtvaardigd uit hoofde van redenen waarin uitdrukkelijk door het Verdrag wordt voorzien. Zie conclusie van advocaat-generaal Tizzano in de zaak SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:437, punt 55). Los hiervan zijn het begrip „fiscale vestiging" en de begrippen „statutaire vestiging" of „vennootschappelijk hoofdkantoor" verschillend. Deze begrippen kunnen worden gebruikt ter vaststelling van de nationaliteit van een vennootschap als een staat het leerstuk van de statutaire zetel toepast. Een vennootschap kan in een bepaalde staat fiscaal als ingezetene worden aangemerkt, zonder dat deze de nationaliteit van die staat in de zin van het vennootschapsrecht heeft. Zie arrest van 13 juli 1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, punt 15).

gebaseerd is, zoals de vestigingsplaats, in feite tot hetzelfde resultaat leidt [30]. Opgemerkt zij echter dat het Hof sinds ongeveer tien jaar vaker gebruikmaakt van de eerste definitie van het begrip discriminatie, waarbij het elke verwijzing naar nationaliteit buiten beschouwing laat. [31]

46. Aangezien het vrije verkeer de totstandbrenging van de interne markt beoogt zonder daarbij de lidstaten hun fiscale autonomie te ontnemen, moet de tweede benadering, die op het bestaan van een verboden criterium gebaseerd is, mijns inziens niettemin blijven worden gehanteerd, teneinde vast te stellen of een maatregel een beperking in de vorm van een discriminerende belastingmaatregel vormt. [32]

47. Bovendien staat de eerste benadering feitelijk gelijk aan onderzoek naar de samenhang van een wet, aangezien vergelijkbaarheid volgens de rechtspraak van het Hof aan de hand van het met de betrokken belasting nagestreefde doel dient te worden onderzocht. [33] Derhalve lijkt die benadering relevant waar - net als bij de btw [34] het geval is - de neutraliteit van die maatregel, hier begrepen als de samenhang daarvan met zijn doelstellingen, in twijfel wordt getrokken. [35] Wat het vrije verkeer betreft, behoeft de samenhang van de wetgeving met haar doelstellingen geen onderzoek om het bestaan van discriminatie vast te stellen [36], maar veeleer om vast te stellen of de nationale wetgever daarmee heeft getracht zijn onderdanen te beschermen.

48. Dit brengt mij op de tweede kwestie, te weten het te gebruiken referentiepunt ter beoordeling van het bestaan van een beperking. Dient de aan de orde zijnde fiscale bepaling afzonderlijk te worden beschouwd? Of (en naar dat standpunt neig ik zelf) dient de belastingregeling als geheel te worden beschouwd?

30 Zie bijvoorbeeld arresten van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punt 26); 20 januari 2011, Commissie/Griekenland (C-155/09, EU:C:2011:22, punt 46); 19 november 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, punt 29), en 18 juni 2020, Commissie/Hongarije (Transparantie van verenigingen) (C-78/18, EU:C:2020:476, punt 62).

31 Zie Lenaerts, K., en Bernardeau, L., „L'encadrement communautaire de la fiscalité directe", *Cahiers de droit européen*, deel 1, Bruylant, 2007, blz. 19-109, met name blz. 36 e.v. Het nationaliteitscriterium kan inderdaad beperkend overkomen, maar in de praktijk heeft het slechts tot gevolg dat discriminatie op grond van de vestigingsplaats wordt gelijkgesteld met indirecte discriminatie. Daarentegen kan van de eerste benadering, voor zover deze een specifiek criterium afwijst, worden gezegd dat deze tot het risico leidt dat de controle van het Hof door maatschappelijke overwegingen gedicteerd zal worden, waarbij het Hof zou kunnen overwegen niet alleen het bestaan van discriminatie te onderzoeken, maar ook, in ruimere zin, de manier waarop de uitoefening van bevoegdheid door de lidstaten is georganiseerd, ook al moet de overlapping van bevoegdheden niet als een belemmering worden beschouwd, maar als het gevolg van de parallelle uitoefening door twee staten van hun bevoegdheden.

32 Daarnaast kan volgens de tweede benadering discriminatie ook resulteren uit de toepassing van dezelfde regel op verschillende situaties. Zie arrest van 6 december 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punt 41).

33 Zie bijvoorbeeld arresten van 26 februari 2019, X (Tussenvennootschappen die in een derde land zijn gevestigd) (C-135/17, EU:C:2019:136, punt 64), en 13 november 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, punt 65). Soms verwijst het Hof ook naar de doelstelling en de inhoud van de betrokken nationale bepalingen. Zie arrest van 18 december 2014, Q (C-133/13, EU:C:2014:2460, punt 22).

34 Zie bijvoorbeeld arrest van 7 maart 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, punt 51).

35 Toegepast bij een verboden criterium kan de eerste benadering zelfs tot een paradoxaal resultaat leiden. Op grond van die benadering dient de vergelijkbaarheid immers te worden beoordeeld in het licht van de doelstelling van de betrokken maatregel. Als het juist de doelstelling van die maatregel is om twee categorieën van personen op basis van een verboden criterium verschillend te behandelen, kan discriminatie niet worden vastgesteld, aangezien in het licht van die doelstelling die twee categorieën als niet-vergelijkbaar dienen te worden beschouwd.

36 Een gebrek aan samenhang in de nationale wetgeving betekent niet noodzakelijkerwijs dat er een beperking van een van de vrijheden van verkeer bestaat. Een maatregel kan immers onverenigbaar zijn met de doelstellingen van die maatregel, zonder dat dit noodzakelijkerwijs ten koste gaat van niet-onderdanen of niet-ingezetenen. Hoewel de samenhang van de wetgeving met haar doelstellingen niet doorslaggevend mag zijn in de fase waarin het bestaan van een beperking wordt beoordeeld, is deze samenhang echter wel relevant voor het onderzoek naar de rechtvaardiging van die maatregel. Wil een beperking verenigbaar zijn met het recht van de Unie, dan dient deze juist niet slechts te worden gerechtvaardigd, maar ook evenredig te zijn aan die rechtvaardiging, wat inhoudt dat wetgeving een dergelijke doelstelling op coherente en systematische wijze dient na te streven. Zie bijvoorbeeld arrest van 18 juni 2020, Commissie/Hongarije (Transparantie van verenigingen) (C-78/18, EU:C:2020:476, punt 76).

49. Hoewel de rechtspraak absoluut niet altijd zekerheid biedt, in die zin dat bepaalde arresten de indruk kunnen wekken dat het begrip „maatregel" dient te worden begrepen als verwijzende naar elk element dat waarschijnlijk van invloed is op de berekening van de verschuldigde belasting, blijkt uit verder onderzoek van de rechtspraak dat het begrip naar de aan de orde zijnde, als geheel beschouwde belastingregeling verwijst.[37] Dit lijkt voorts in lijn te zijn met de bij staatssteun gekozen benadering. In dat domein[38] heeft het Hof met betrekking tot de beoordeling van het criterium van de selectiviteit van een belastingmaatregel zelfs uiteindelijk, na aanvankelijk de vergelijkbaarheid te hebben onderzocht in het licht van de doelstellingen van de vermeende staatssteun[39], na een toonaangevend arrest van de Grote kamer geoordeeld dat het onderzoek naar vergelijkbaarheid in het licht van de aard en de algemene opzet van het betrokken belastingstelsel dient te worden verricht[40]. Sindsdien is het, om een belastingmaatregel als „selectief" te kunnen aanmerken, ten eerste noodzakelijk om te bepalen welke gewone of „normale" belastingregeling in de betrokken lidstaat geldt, en ten tweede om aan te tonen dat de belastingmaatregel die het voorwerp van het onderzoek is, afwijkt van die regeling doordat hij differentiaties invoert tussen marktdeelnemers die zich, gelet op het doel van de gewone regeling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.[41]

50. Mijns inziens dient hetzelfde of iets vergelijkbaars te gelden voor het vrije verkeer, in het bijzonder ten aanzien van de toepassing van de vergelijkbaarheidstoets. Zoals advocaat-generaal Wahl heeft benadrukt, zorgt het uitvoeren van de vergelijkbaarheidstoets in het licht van het referentiekader er juist voor dat „belastingmaatregelen worden getoetst aan een referentiestelsel dat alle toepasselijke bepalingen omvat en niet aan bepalingen die kunstmatig uit een ruimer rechtskader zijn gelicht", hetgeen een punt van zorg vormt dat ook in relatie tot het vrije verkeer de overhand moest krijgen.[42] Bovendien is het bij beide kwesties pas als het referentiekader eenmaal is vastgesteld mogelijk om de potentieel discriminerende regels te bepalen die ertoe leiden dat grensoverschrijdende situaties worden benadeeld wanneer die situaties, gelet op de doelstellingen van dat referentiekader, identiek hadden moeten worden behandeld.

51. Het afzonderlijk beschouwen van de bepalingen van een nationale wet – zonder echter een algehele vergelijking van de effecten van elke bepaling te maken – leidt tot het risico dat burgers van de Unie eventueel trachten gebruik te maken van de hun verschafte voordelen tezamen met de aan ingezetenen verleende voordelen, zonder tegelijkertijd naar behoren rekening te houden

[37] Zie bijvoorbeeld arrest van 30 juni 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, punt 27). In andere arresten wordt vermeld dat bij het onderzoek van de vergelijkbaarheid van de betrokken situaties rekening moet worden gehouden met „de betrokken nationale bepalingen". Zie arrest van 27 februari 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, punt 37).

[38] De toe te passen toets om te bepalen of een steunmaatregel selectief is of om het bestaan van een beperking vast te stellen, komt relatief sterk overeen met de non-discriminatietoets. De voorwaarde voor selectiviteit bestaat uit de vaststelling „of een overheidsmaatregel binnen het kader van een bepaalde rechtsregeling bepaalde ondernemingen of bepaalde producties in de zin van artikel [107], lid 1, [VWEU] kan begunstigen ten opzichte van andere ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, gelet op de doelstelling van de betrokken maatregel". Arrest van 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punt 41). Mijns inziens is er niettemin een verschil tussen de twee, te weten dat voor staatssteun de vergelijkbaarheid vanuit economisch en niet vanuit juridisch perspectief dient te worden beoordeeld. Op grond van de doelstelling van de betrokken maatregel of het referentiekader zijn de marktdeelnemers die geacht dienen te worden zich in een vergelijkbare situatie te bevinden, dus alle marktdeelnemers die actief zijn op de markt waarop de betrokken maatregel tot effect kan leiden.

[39] Zie arrest van 22 december 2008, British Aggregates/Commissie (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punten 80-87).

[40] Arresten van 8 september 2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punt 76), en 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 37).

[41] Arrest van 7 november 2019, UNESA e.a. (C-105/18–C-113/18, EU:C:2019:935, punt 61).

[42] Conclusie van advocaat-generaal Wahl in de zaak Andres/Commissie (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punt 109), en arrest van 28 juni 2018, Andres (faillissement Heitkamp BauHolding)/Commissie (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 103).

met de concrete lasten waaraan ingezeten belastingplichtigen onderhevig kunnen zijn.[43] Hoewel het Unierecht gelijke behandeling kan verlangen, betekent dit niet dat niet-ingezetenen naar believen eigenschappen van de belastingregeling van een andere lidstaat kunnen kiezen om zich ten opzichte van de ingezetenen van die staat een geprivilegieerde status te verschaffen. Zo lijkt het er in de onderhavige zaak dan ook op dat verzoeker de belastingaftrek van 50 % tracht te combineren met de toepassing van een gemiddeld belastingtarief, welke vordering (mocht deze worden toegewezen) gunstiger zou zijn dan de voor de ingezetenen geldende regeling.

2. Toepassing

52. Om te beginnen dient in herinnering te worden gebracht dat het Unierecht zich volgens het Hof verzette tegen de Portugese belastingwetgeving zoals die door de nationale rechter in de zaak Hollmann was omschreven, welke zaak handelde over de heffing van belasting over vermogenswinst op onroerend goed in Portugal over het belastingjaar 2007.

53. Hoewel in een aantal punten van het arrest van het Hof lijkt te worden gesuggereerd dat de beperking in kwestie het gevolg was van de omstandigheid dat de verlaging van de belastinggrondslag met 50 % van de in aanmerking te nemen waarde van de vermogenswinst slechts op ingezetenen werd toegepast, schetst dit wellicht geen volledig beeld. Uit onderzoek van de punten 37, 38, 51 en 54 van dat arrest blijkt dat het Hof, teneinde vast te stellen dat dit een beperking van het vrije verkeer vormde in de door mij omschreven zin, zich niet beperkte tot de bevinding dat de belastinggrondslag voor ingezetenen niet hetzelfde was als voor niet-ingezetenen. De kern van het bezwaar betrof veeleer de hogere vermogenswinstbelastingdruk op niet-ingezetenen ten gevolge van de transactie in kwestie. Zoals het Hof heeft opgemerkt „[werd] vermogenswinst die wordt behaald bij de verkoop van een in een lidstaat gelegen onroerend goed zwaarder *belast* wanneer dit goed wordt verkocht door een ingezetene van een andere lidstaat dan wanneer ditzelfde soort transactie wordt verricht door een ingezetene van de staat waarin het onroerend goed is gelegen”.[44]

54. Hoewel het risico bestaat dat ik nu een open deur intrap, betreft de werkelijke vorm van discriminatie het uiteindelijke bedrag aan belasting dat de niet-ingezetene voor de behaalde vermogenswinst op het onroerend goed dient te voldoen, ingeval dat bedrag hoger ligt dan het bedrag dat ten aanzien van diezelfde transactie aan ingezetenen zou zijn opgelegd. Wat relevant was, was dan ook niet zozeer de niet-toepassing van de verlaging van de belastinggrondslag met 50 %, maar veeleer het algehele effectieve, feitelijk toegepaste belastingtarief resulterende uit het gecombineerde effect van het percentage van de in aanmerking genomen belastinggrondslag en het geldende belastingtarief.

[43] Er dient echter een andere benadering te worden toegepast wanneer de in het hoofdgeding aan de orde zijnde situatie het gevolg is van de kwalificatie van een transactie en wanneer de belastingdienst in deze context diverse bepalingen heeft onderzocht, teneinde de toepassing van andere belastingregelingen met succes uit te sluiten, zoals in de zaak Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (C-480/19) (een zaak waarin ik vandaag ook conclusie neem). Aangezien in die situatie elk van die bepalingen de werkingssfeer van die respectieve regelingen bepaalt en niet het bedrag aan verschuldigde belasting, dient elk van die bepalingen juist als autonome maatregel te worden aangemerkt en derhalve afzonderlijk te worden onderzocht.

[44] Punt 61. Nadruk toegevoegd. Het is juist dat het Hof in punt 40 van dat arrest heeft opgemerkt dat „de beperking van de belastinggrondslag voor vermogenswinst tot 50 % een bij artikel 56 EG verboden beperking van het kapitaalverkeer vormt, wanneer die enkel geldt voor in Portugal woonachtige belastingplichtigen en niet voor niet-ingezeten belastingplichtigen”. Daar liet het Hof het evenwel niet bij. Het heeft vervolgens geoordeeld dat de beperking erin bestond dat een niet-ingezeten belastingplichtige dan ook hogere belastingen moest betalen. Zie bijvoorbeeld punt 51. Hieruit kan wellicht afgeleid worden dat punt 40 slechts een voorlopig oordeel betrof. Een niet-ingezeten belastingplichtige wordt namelijk waarschijnlijk gestraft door het uiteindelijke bedrag aan verschuldigde belasting. Zie daartoe arrest van 3 maart 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punt 68).

55. Zelfs bij gebreke van verlaging van de belastinggrondslag met 50 % zou de in de zaak Hollmann door de verwijzende rechter omschreven wetgeving in ieder geval zijn aangemerkt als leidend tot een verschil in behandeling, aangezien zij vermogenswinst die een niet-ingezetene met een laag inkomen verkrijgt aan een vast belastingtarief van 28 % onderwierp, terwijl diezelfde vermogenswinst van een ingezetene met hetzelfde lage inkomen kon worden belast volgens een schaal met schijven waarvan het laagste belastingtarief lager dan 28 % was.

56. Vanwege de toepassing door Portugal van een progressief tarief over alle (met inbegrip van behaalde vermogenswinst) inkomsten (de regeling die in het algemeen voor ingezetenen geldt) enerzijds en een vast tarief voor vermogenswinst anderzijds (de regeling die in het algemeen ten aanzien van eenmalige vermogenswinst geldt voor niet-ingezetenen zonder andere in Portugal belastbare inkomsten), is het feitelijk bijna onvermijdelijk dat in bepaalde vergelijkbare situaties sommige niet-ingezeten belastingplichtigen minder gunstig dan ingezeten belastingplichtigen worden behandeld.[45] Volgens de rechtspraak van het Hof dienen álle ongerechtvaardigde beperkingen van het vrije kapitaalverkeer, óók die van gering belang, als discriminerend te worden aangemerkt. In het algemeen is het dan ook voldoende dat de belastingwetgeving in een grensoverschrijdende situatie tot directe of indirecte discriminatie ten aanzien van ook maar één enkele belastingplichtige leidt, om deze wetgeving te kunnen aanmerken als onverenigbaar met het Unierecht.[46]

57. Tegen deze achtergrond kan het arrest Hollmann, in tegenstelling tot wat verzoeker suggereert, niet aldus worden uitgelegd[47] dat de Portugese regering, teneinde de door het Hof geconstateerde beperking te beëindigen, per definitie niet-ingezetenen – ook al werden zij tegen het tarief van 28 % belast – had moeten toestaan om ook voor een verlaging van hun belastinggrondslag met 50 % in aanmerking te komen.[48] Zoals ik reeds heb opgemerkt, verlangt het Unierecht uitsluitend van de lidstaten dat ingezetenen van andere lidstaten voor dezelfde, en niet een betere, behandeling in aanmerking kunnen komen als de behandeling die voor onderdanen geldt.[49] Het enige dat dan ook van de Portugese regering werd verlangd, was dat zij ervoor zorgde dat het algehele effectieve belastingtarief voor een en dezelfde soort door belastingplichtigen in vergelijkbare situaties verrichte transactie gelijkwaardig was.

58. Volgens het dossier waarover het Hof beschikt, is de Portugese belastingwetgeving na het arrest Hollmann op twee manieren gewijzigd.

59. Ten eerste besloot de Portugese regering om burgers van de Unie de keuze te bieden tussen belastingheffing als ingezetene of als niet-ingezetene. In haar opmerkingen gaf de Portugese regering aan dat zij een dergelijke keuze liever aan de burgers van de Unie overliet dan dat zij een

45 Zie arrest van 12 juni 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, punt 47).

46 Zie daartoe arrest van 1 april 2008, Regering van de Franse Gemeenschap en Waalse regering (C-212/06, EU:C:2008:178, punt 52). Dientengevolge lijkt mij de overweging dat er sprake kan zijn van discriminatie omdat de verschillende gehanteerde berekeningswijzen tot een „algeheel" gelijkwaardig resultaat leiden, niet in lijn met deze rechtspraak en ook niet met de essentie van het individuele recht dat de burgers van de Unie ontlenen aan het vrije verkeer.

47 In dat opzicht stelt de Portugese regering onder andere dat verzoeker, had hij voor de ingezetenenregeling willen kiezen en zo voor die belastingaftrek in aanmerking willen komen, zijn aangifte had kunnen corrigeren door zich te beroepen op een onverschuldigde betaling op grond van artikel 140 CIRS, gelezen in samenhang met de instructies opgenomen in circulaire nr. 20162 van 29 oktober 2012 van de ATA.

48 De oplossing die het Hof in de beschikking van 6 september 2018, Patrício Teixeira (C-184/18, niet gepubliceerd, EU:C:2018:694), heeft toegepast, lijkt die zienswijze wellicht te ondersteunen. In die beschikking heeft het Hof zich namelijk uitsluitend gebaseerd op het feit dat de betrokken regelingen in een korting van 50 % voorzagen, zonder de toepasselijke wetgeving in haar geheel te onderzoeken, waarbij het heeft geoordeeld dat er sprake was van een beperking. Zoals is toegelicht, dienen in die oplossing echter de door de verwijzende rechter aan het Hof gecommuniceerde inlichtingen in context te worden geplaatst, welke inlichtingen alleen verwezen naar de verlaging met 50 % van de in aanmerking te nemen waarde van de vermogenswinst ten behoeve van ingezetenen.

49 Zie daartoe arrest van 14 april 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, punt 20).

bepaalde belastingregeling zou opleggen. Hiermee werd geïnteresseerden de meldingsplicht jegens de Portugese belastingdienst aangaande het bedrag van hun totale inkomen bespaard, en kregen zij ook niet te maken met de aanvullende nalevingskosten die deze plicht met zich had meegebracht.

60. Ten tweede zijn de belastingpercentages aangepast die krachtens de regeling voor ingezetenen van Portugal respectievelijk de regeling voor in de Unie verblijvende personen gelden. In het bijzonder is een aanvullende solidariteitsbelasting ingevoerd, die uitsluitend geldt voor personen die in Portugal verblijven.

61. Hieruit volgt dan ook dat over het belastingjaar 2017 slechts 50 % van de vermogenswinst die door in Portugal verblijvende personen is behaald, bij het vaststellen van het belastbare bedrag in aanmerking is genomen. Op dat bedrag is per schijf een schaal toegepast. De hoogste schijf, van toepassing op het gedeelte van de inkomsten boven de 80 640 EUR, is belast tegen 48 %, waaraan voor bepaalde belastingplichtigen een aanvullende belasting - de solidariteitsbelasting - is toegevoegd, waarvan het tarief 5 % over de inkomstenschijf boven de 250 000 EUR bedroeg. Als gevolg daarvan bedroeg het marginale belastingtarief voor vermogenswinst uit onroerend goed 26,5 %. Op grond van de regeling voor niet-ingezetenen kwam de behaalde vermogenswinst echter niet voor de belastingaftrek van 50 % in aanmerking, maar werd die winst in plaats daarvan tegen één tarief van 28 % belast.

62. Aangezien het geldende marginale tarief hoger was voor burgers van de Unie die fiscaal géén ingezetenen waren dan voor wél ingezetenen, lijkt het alsof er door de nationale wettelijke regeling in kwestie ten koste van niet-ingezeten belastingplichtigen in de Unie een verschil in behandeling is ingevoerd, door een effectieve algehele hogere belastingdruk op de realisatie van vermogenswinst toe te staan. In andere omstandigheden zou de conclusie dat dit neerkwam op een vorm van discriminatoire fiscale behandeling van niet-ingezetenen onvermijdelijk hebben geleken. In dit verband kan er worden verwezen naar het oordeel in het arrest Hollmann.

63. Opgemerkt zij echter dat de Portugese wetgeving thans personen die in een andere lidstaat verblijven de mogelijkheid biedt om voor de voor ingezetenen geldende regeling te kiezen. Door de beschikbaarheid van deze optie wordt mijns inziens elke discriminatoire fiscale behandeling uitgesloten, mits uiteraard de betrokken niet-ingezeten belastingplichtigen er tijdig en doelmatig van in kennis zijn gesteld dat zij deze optie kunnen uitoefenen. De regels aangaande het vrije verkeer verlangen immers uitsluitend dat burgers van de Unie die ingezetenen van een andere lidstaat zijn, de mogelijkheid wordt geboden om voor dezelfde belastingregeling in aanmerking te komen als de ingezetenen van een lidstaat. [50]

64. Er zou ook niet tot discriminatie geconcludeerd kunnen worden indien een burger van de Unie die ingezetene van een andere lidstaat is, over de reële en doelmatige mogelijkheid beschikt om voor dezelfde regeling als de voor ingezetenen geldende regeling te kiezen, hetgeen veronderstelt dat hij tijdig en doelmatig van deze optie in kennis is gesteld. [51] Indien dat het geval

[50] Naar de mening van de Europese Commissie, die zij tijdens de terechtzitting naar voren heeft gebracht, zou verzoeker een keuze hebben gehad tussen een onwettige en een wettige regeling. Er zij echter op gewezen dat de vermeende onrechtmatigheid van de optie om tegen een vast tarief te worden belast, gebaseerd is op het discriminerende karakter daarvan. Het is dan ook niet door haar aard, doch door vergelijking met de voor ingezetenen geldende regeling, dat deze regeling onwettig zou zijn. Aangezien mijns inziens vanaf het moment dat niet-ingezetenen ervoor kunnen kiezen om op precies dezelfde wijze als ingezetenen te worden belast, geen discriminatie kan worden aanvaard, dient dan ook logischerwijs te worden geconcludeerd dat verzoeker een keuze tussen twee geldige opties heeft.

[51] Toen haar tijdens de terechtzitting over dit punt vragen werden gesteld, erkende de Commissie hoe lastig het was om te bepalen hoe Portugal de beslissing in de zaak Hollmann had moeten toepassen. Zij merkte echter op dat niet naar behoren tot discriminatie zou kunnen worden geconcludeerd, mocht Portugal dezelfde belastingregeling op ingezetenen en niet-ingezetenen toepassen op basis van de inaanmerkingneming van alle inkomsten voor het vaststellen van het belastingpercentage.

is, is de vraag of de betrokken belastingplichtige deze optie al dan niet heeft uitgeoefend mijns inziens irrelevant, aangezien de lidstaten hun belastingplichtigen tussen verschillende regelingen mogen laten kiezen. [52]

65. Benadrukt zij dat het de lidstaten, zoals hierboven is vermeld, bij de huidige stand van harmonisatie van de nationale belastingwetgevingen dan wel het gebrek daaraan, vrijstaat om het belastingstelsel in te voeren dat zij het geschiktst achten, bijvoorbeeld een stelsel van progressieve belastingheffing op basis van termijnen die worden berekend op basis van alle inkomsten van de betrokkene. Derhalve had Portugal eenvoudigweg kunnen beslissen om, met toepassing van het arrest Hollmann van het Hof, van niet-ingezetenen te verlangen dat zij, net als dit van ingezetenen wordt verlangd, al hun inkomsten opgeven, teneinde vast te stellen tegen welk tarief de vermogenswinst uit de overdracht van onroerend goed moet worden belast. Dit zou weliswaar hebben betekend dat de betrokkenen twee belastingaangiften zouden moeten invullen, maar dit zou dan wel het spijtige doch – bij gebreke van harmonisatie – onvermijdelijke gevolg zijn geweest van de parallelle uitoefening door twee lidstaten van hun belastingbevoegdheid. [53] Elke andere oplossing zou in grote lijnen immers betekenen dat de fiscale autonomie van elke lidstaat ter discussie wordt gesteld.

66. De reden dat de Portugese regering niet voor deze optie heeft gekozen, lijkt voor de hand te liggen, namelijk dat zij de belastingformaliteiten wenste te verlichten die anders aan fiscaal niet-ingezetenen zouden zijn opgelegd. [54]

67. Mijns inziens heeft Portugal dan ook het volledige recht dit zo te beslissen, *mits* – en dit betreft een essentiële voorwaarde – niet-ingezetenen de keuze wordt gelaten om op precies dezelfde wijze als ingezetenen voor de vermogenswinst te worden belast. Hiervoor is vereist dat de in Portugal behaalde winst niet volgens de marginale schijf wordt belast, maar wordt opgesplitst over de verschillende schijven die toegepast zouden zijn als alle belastbare inkomsten in Portugal zouden zijn belast in verhouding tot de in die lidstaat behaalde winst als percentage van het totale inkomen. Er kan ook niet van worden uitgegaan dat in Portugal behaalde winsten per definitie overeenkomen met de winsten die in dit scenario binnen de laatste schijf zouden zijn gevallen. Dit betekent dat voor een belastingplichtige met 25 000 EUR aan inkomsten uit andere lidstaten en 5 000 EUR aan inkomsten in Portugal, die 5 000 EUR over het belastingjaar 2017 niet tegen 37 % moet worden belast, maar tegen het gemiddelde tarief dat had gegolden als alle inkomsten in Portugal zouden zijn belast, te weten, en volgens de in het dossier opgenomen informatie, 27,95 %.

68. In relatie tot dit standpunt heb ik niet over het hoofd gezien dat het Hof in punt 162 van het arrest Test Claimants in the FII Group Litigation, en ook in punt 53 van het arrest Gielen, heeft geoordeeld dat „een nationale regeling die het vrije verkeer beperkt […] zelfs in strijd met het

[52] De lidstaten zijn niet verplicht om de toepassing van een regeling op te leggen; zij mogen het aan het individu zelf overlaten om te kiezen welke regeling hij op zichzelf toegepast wil zien. Zie naar analogie arrest van 16 april 2015, Commissie/Duitsland (C-591/13, EU:C:2015:230, punt 73).

[53] Zie bijvoorbeeld arrest van 8 december 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, punt 38). Elke andere oplossing zou juist neerkomen op het ter discussie stellen van de mogelijkheid voor de staten om hun bevoegdheden parallel uit te oefenen. In dit opzicht wil ik duidelijk maken dat er, voor zover ik meen dat er geen discriminatie is vastgesteld, geen evenredigheidsbeoordeling op grond van het recht van de Unie dient plaats te vinden. Een dergelijke beoordeling wordt juist alleen tijdens de rechtvaardigingsfase vereist. Zie bijvoorbeeld arrest van 18 juni 2020, Commissie/Hongarije (Transparantie van verenigingen) (C-78/18, EU:C:2020:476, punt 76).

[54] In een dergelijke situatie worden ingezetenen benadeeld, aangezien zij niet over de mogelijkheid beschikken om voor deze versoepeling van formaliteiten in aanmerking te komen. Zoals echter uiteen is gezet, verbiedt het Unierecht geen omgekeerde discriminatie. Zie daartoe arrest van 16 juni 1994, Steen (C-132/93, EU:C:1994:254, punt 11).

[recht van de Unie] [is] als de toepassing daarvan facultatief is".[55] Benadrukt zij echter dat het Hof, zitting houdende als Grote kamer, in het arrest Bevola en Jens W. Trock[56] een andere benadering heeft toegepast, waarbij het onderzocht of de mogelijkheid voor niet-ingezetenen om voor een andere regeling te kiezen een ander resultaat opleverde waar het de kwestie van non-discriminatie betrof.

69. Het is moeilijk om anders te concluderen dan dat het Hof met het arrest Bevola en Jens W. Trock effectief is afgeweken van zijn eerdere rechtspraak, voor zover deze eruit bestond daartoe elk detail van de belastingwetgeving van een lidstaat afzonderlijk te onderzoeken. Tevens zij opgemerkt dat de benadering van het Hof in de arresten Test Claimants in the FII Group Litigation en Gielen door de alternatieven in die twee zaken kan worden verklaard.

70. In de zaak Test Claimants in the FII Group Litigation hadden de betrokken belastingplichtigen inderdaad de keuze tussen twee regelingen die *beide* onverenigbaar waren met het Unierecht.[57]

71. In de zaak Gielen ging het om de keuze tussen een regeling die in alle omstandigheden gunstig was en een regeling die altijd ongunstig voor de belastingplichtige was.[58] Aangezien het geen voordeel bood als er voor het tweede alternatief werd gekozen, kon het feit dat een lidstaat een keuze tussen de twee bood, geen ander doel hebben dan misleiding van bepaalde belastingplichtigen. Daarentegen is er – zoals het Hof in het arrest Hirvonen heeft overwogen – over de in het arrest Gielen toegepaste benadering geoordeeld dat deze niet van toepassing was als burgers van de Unie kunnen kiezen voor een regeling die in haar geheel gunstiger is dan de algemene belastingregeling en van niet-ingezeten belastingplichtigen minder inspanningen vergt dan van ingezeten belastingplichtigen.[59]

72. In het licht van deze uiteenlopende juridische standpunten meen ik dat – als het Hof niet de aanpak van de Grote kamer in het arrest Bevola en Jens W. Trock zou volgen - de vraag die in de onderhavige zaak dient te worden gesteld, erop neerkomt of een belastingregeling discriminerend geacht kan worden te zijn ten aanzien van grensoverschrijdende situaties waarbij burgers van de Unie een keuze tussen twee opties hebben, elk met voordelen en nadelen, maar waarvan er één precies overeenkomt met de voor ingezetenen geldende regeling.

73. Mijns inziens kan het antwoord op deze vraag alleen maar ontkennend zijn. In een vrijemarkteconomie moet ervan worden uitgegaan dat mensen rationeel handelen.[60] Een lidstaat hoeft dan ook niet de gevolgen te dragen van het feit dat een belastingplichtige niet heeft gekozen voor de regeling die zijn belastingdruk had geminimaliseerd.[61] Het feit dat niet-ingezetenen op grond van hun situatie moesten kiezen welke regeling de beste voor hen was in plaats van dat hun een specifieke regeling werd opgelegd, kan bovendien niet *op zichzelf* een vorm van

55 Arresten van 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punt 162), en 18 maart 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, punt 53); volgens dat laatste arrest is een dergelijke nationale regeling nog steeds in strijd met het recht van de Unie, ook al is de toepassing daarvan facultatief.

56 Arrest van 12 juni 2018, Bevola en Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punt 25).

57 In de zaak Test Claimants in the FII Group Litigation betrof de andere optie waarnaar in dat arrest werd verwezen de in punt 15 daarvan omschreven optie, waarvan het Hof eerder had geoordeeld dat deze tevens nadelig was. Zie arrest van 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punten 61-65).

58 Zie arrest van 18 maart 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, punt 40). Zo was het enige verschil tussen de twee regelingen, zoals door het Hof omschreven, dat slechts krachtens één regeling de in een andere lidstaat gewerkte uren in aanmerking mochten worden genomen.

59 Arrest van 19 november 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, punt 43).

60 Zie arrest van 4 oktober 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734, punt 38).

61 Zie naar analogie arrest van 30 januari 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, punten 64 en 65).

beperking van het vrije kapitaalverkeer vormen. Om het bestaan van een beperking te kunnen vaststellen, moet er sprake zijn van discriminatie. Wat dan ook belangrijk is, zoals ik reeds eerder heb vermeld, is dat niet-ingezetenen indien gewenst de optie hebben om ervoor te kiezen om op precies dezelfde grondslag voor de vermogenswinst te worden belast als die welke voor ingezetenen geldt.

74. Hoewel volledige en volmaakte gelijkheid in de zin van artikel 65, lid 1, onder a), VWEU in belastingaangelegenheden niet mag worden verwacht, is het de inhoud van de bewering van discriminatie die in dergelijke gevallen overwogen dient te worden. In deze context kan een bepaalde bepaling van een nationale wettelijke regeling niet afzonderlijk worden bekeken, zonder ook alle mogelijkheden in aanmerking te nemen die ter beschikking van de betrokkenen staan. Zoals ik heb toegelicht, is het enkele feit dat niet-ingezetenen voor een verlaging van de belastinggrondslag in aanmerking komen *op zichzelf* niet voldoende om het bestaan van een verschil in behandeling te beoordelen: daarnaast dient rekening te worden gehouden met alle voorschriften die moeten worden toegepast om tot het effectieve belastingtarief te komen. [62]

75. In de onderhavige zaak is het juist dat het *effectieve* geldende belastingtarief (verschillen in belastinggrondslagen daarbij in aanmerking genomen) altijd hoger is voor niet-ingezeten burgers van de Unie dan voor ingezetenen. Opgemerkt zij echter dat dit verschil, voor zover dit het effectieve marginale tarief betreft, in 2017 (vanwege de invoering van de aanvullende solidariteitsheffing) 1,5 % bedroeg, terwijl het in 2007, het belastingjaar uit de zaak Hollmann, 4 % bedroeg. [63]

76. Wat wellicht belangrijker is, is dat het - op een wijze waarop dat in de zaak Hollmann wellicht niet het geval was - duidelijk is geworden dat niet-ingezetenen, hoewel zij wel aangifte moeten doen, niet al hun inkomsten aan de Portugese belastingdienst hoeven op te geven. In tegenstelling tot ingezetenen zijn niet-ingezetenen dus niet verplicht om alle bijlagen van de aangifte in te vullen en van ondersteunende stukken te voorzien. Omdat volgens de rechtspraak van het Hof de aanvullende, op grond van een belastingregeling door niet-ingezetenen te dragen administratieve lasten een beperking kunnen vormen, dient aan de andere kant het feit dat niet-ingezetenen dergelijke lasten niet hoeven te dragen, tevens in aanmerking te worden genomen teneinde vast te stellen of die belastingplichtigen al dan niet door een belastingmaatregel worden benadeeld. [64]

77. Als bijvoorbeeld de situatie wordt onderzocht van iemand die in het belastingjaar 2017 meer dan 250 000 EUR heeft verdiend en bovenop zijn inkomsten ook een vermogenswinst van 5 000 EUR heeft behaald op de verkoop van een garage, dan komt het verschil neer op slechts ongeveer 153 EUR. [65] Ingeval deze persoon ervoor kiest om als ingezetene te worden behandeld, dient hij, net als alle ingezetenen, al zijn inkomsten op te geven, met inbegrip van de inkomsten uit bronnen die zich niet op het grondgebied van de betrokken staat bevinden, en waar van toepassing deze laatste te rechtvaardigen, waardoor het voorstelbaar wordt dat in dergelijke omstandigheden een dergelijke niet-ingezetene de voorkeur zal geven aan de regeling voor niet-ingezetenen.

[62] Arrest van 9 maart 2017, Milkova (C-406/15, EU:C:2017:198, punt 56).

[63] Zie arrest van 11 oktober 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, punten 7, 9 en 38).

[64] Zie in die zin arresten van 31 januari 1984, Commissie/Ierland (74/82, EU:C:1984:34, punt 51); 18 oktober 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, punt 32), en 30 januari 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, punt 62). Dit is echter niet het geval indien deze lasten gelet op de concrete situatie van niet-ingezetenen gerechtvaardigd zijn en in verhouding zijn tot wat voor de invordering van belasting noodzakelijk is. Zie in die zin arrest van 30 april 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, punt 37).

[65] Zoals eerder is toegelicht, dient het gemiddelde percentage (in dit voorbeeld 44,9 %, waaraan 5 % solidariteitsbelasting wordt toegevoegd), en niet het marginale tarief, in aanmerking te worden genomen. Het verschil is derhalve 152,32 en niet 75 EUR.

78. Hieruit volgt dat de regeling voor niet-ingezetenen, die al dan niet wordt toegepast [66], onder bepaalde omstandigheden voordeliger kan zijn voor ingezetenen van een andere lidstaat dan voor ingezetenen van de lidstaat van belastingheffing. Deze aanname kan weliswaar heel marginaal lijken, maar is niettemin reëel. Er kan derhalve niet worden uitgesloten dat de beslissing om voor de regeling voor niet-ingezetenen te kiezen het gevolg van een rationale keuze kan zijn.

79. Ik ben van mening dat de bevindingen van het Hof in de zaken Test Claimants in the FII Group Litigation en Gielen, ook al zouden deze arresten naar het oordeel van het Hof nog steeds goede juridische handvatten bieden, in ieder geval niet zonder voorbehoud kunnen worden omgezet in wetgeving zoals die in de onderhavige zaak bij de verwijzende rechter aan de orde is. Het echte punt is evenwel dat niet-ingezetenen de keuze dient te worden gelaten: zij dienen in kennis te worden gesteld van hun recht om voor de kapitaalsbelasting op dezelfde wijze als ingezetenen te worden behandeld – en vervolgens dezelfde behandeling kunnen krijgen.

V. Conclusie

80. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging om de prejudiciële vraag van de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) als volgt te beantwoorden:

„Artikel 63 VWEU dient aldus te worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale wettelijke regeling die de heffing van belasting over vermogenswinst die uit de verkoop van in een lidstaat gelegen onroerend goed door een ingezetene van een andere lidstaat is verkregen, onderwerpt aan een andere belastingregeling dan die welke voor ingezetenen geldt, mits die wettelijke regeling niet-ingezetenen de mogelijkheid biedt om voor de voor ingezetenen geldende belastingregeling te kiezen. Tegen deze achtergrond dienen de autoriteiten van de betrokken lidstaat ervoor te zorgen dat de mogelijkheid om een dergelijke keuze te maken duidelijk, tijdig en begrijpelijk ter kennis van niet-ingezetenen is gebracht, en dat de gevolgen van het feit dat alle inkomsten van de betrokkene niet in die staat worden belast, worden geneutraliseerd. De naleving van deze laatste vereisten moet echter door de nationale rechter worden geverifieerd.”

[66] Wat het belang van deze omstandigheid betreft, zie arrest van 3 maart 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punt 72).