ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

7 september 2006 *

In zaak C-470/04,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Gerechtshof te Arnhem (Nederland) bij beslissing van 27 oktober 2004, ingekomen bij het Hof op 2 november 2004, in de procedure

N

tegen

Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: C. W. A. Timmermans, kamerpresident, R. Schintgen, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis en J. Klučka (rapporteur), rechters,

* Procestaal: Nederlands.

advocaat-generaal: J. Kokott,
griffier: R. Grass,

gelet op de opmerkingen van:

— N, vertegenwoordigd door P. L. M. van Gorkom, advocaat,

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door H. G. Sevenster en C. A. H. M. ten Dam als gemachtigden,

— de Deense regering, vertegenwoordigd door J. Molde als gemachtigde,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door W.-D. Plessing als gemachtigde,

— de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia als gemachtigde, bijgestaan door G. Albenzio, avvocato dello Stato,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en A. Weimar als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 30 maart 2006,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 18 EG en 43 EG.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen N. en de Inspecteur van de Belastingsdienst Oost/kantoor Almelo (hierna: „Inspecteur") ter zake van de uitspraak van deze laatste waarbij het bezwaar van N. tegen de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 1997 niet-ontvankelijk is verklaard.

Rechtskader

Wet op de inkomstenbelasting

3 Krachtens artikel 3 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (hierna: „Wet IB") wordt ten aanzien van binnenlandse belastingplichtigen belasting geheven naar het belastbare inkomen, waartoe volgens artikel 4 van deze wet mede behoort winst uit aanmerkelijk belang.

4 Luidens artikel 20a, lid 1, sub b, Wet IB is winst uit aanmerkelijk belang het gezamenlijke bedrag van de niet als winst uit onderneming aan te merken voordelen welke worden behaald bij de vervreemding van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen. Volgens lid 3 van dit artikel wordt een aanmerkelijk belang aanwezig geacht indien de belastingplichtige direct of indirect 5 % van het geplaatste aandelenkapitaal van een vennootschap bezit.

5 Volgens artikel 20a, lid 6, sub i, Wet IB wordt onder vervreemding van aandelen onder meer begrepen het anders dan door overlijden ophouden binnenlands belastingplichtige te zijn.

6 Artikel 20c Wet IB bepaalt hoe het voordeel uit een fictieve vervreemding van aandelen wordt vastgesteld. Volgens lid 1 van dit artikel worden de vervreemdingsvoordelen in beginsel gesteld op de overdrachtsprijs verminderd met de verkrijgingsprijs. Ingeval bij een vervreemding of verkrijging een tegenprestatie ontbreekt, wordt krachtens artikel 20c, lid 4, als tegenprestatie aangemerkt de waarde welke ten tijde van de vervreemding in het economische verkeer aan de aandelen kan worden toegerekend. Ingeval de belastingplichtige zich metterwoon in Nederland vestigt, wordt ingevolge lid 7 van dit artikel de verkrijgingsprijs in plaats van op de kooprijs gesteld op de waarde welke op het tijdstip van vestiging van die belastingplichtige in deze lidstaat in het economische verkeer aan die aandelen kan worden toegekend.

7 Artikel 20c, lid 18, Wet IB bepaalt het volgende:

„Bij ministeriële regeling worden regels gesteld inzake de verkrijgingsprijs voor de gevallen waarin tot het vermogen van de belastingplichtige aandelen in [...] een vennootschap behoren met betrekking tot welke in een voorafgaand jaar ten aanzien van de belastingplichtige artikel 20a, zesde lid, onderdeel i, toepassing heeft gevonden. Bij ministeriële regeling kunnen tevens regels worden gesteld met betrekking tot het verminderen van de aanslag bij de vaststelling waarvan artikel 20a, zesde lid, onderdeel i, dan wel artikel 49, vierde lid, tweede volzin, toepassing heeft gevonden, in geval van terugkeer van de belastingplichtige naar Nederland binnen tien jaren na het metterwoon verlaten hebben van Nederland."

De Invorderingswet

8 Ten tijde van de feiten in het hoofdgeding voorzag artikel 25, lid 6, van de Invorderingswet 1990 (hierna: „IW") in uitstel van betaling van belasting die verschuldigd was vanwege het anders dan door overlijden ophouden binnenlands belastingplichtige te zijn. Ingevolge deze bepaling zouden bij ministeriële regeling regels worden gesteld met betrekking tot het verlenen van uitstel van betaling voor de duur van tien jaren, mits voldoende zekerheid werd gesteld. Dit uitstel werd onder meer beëindigd ingeval de aandelen waarop het uitstel betrekking had werden vervreemd in de zin van artikel 20a, lid 1 of lid 6, sub a tot en met h, Wet IB.

9 Artikel 26, lid 2, IW bepaalde ten tijde van de feiten in het hoofdgeding het volgende:

„Bij ministeriële regeling worden regels gesteld krachtens welke aan de belastingschuldige ter zake van belasting waarvoor op de voet van artikel 25, zesde lid, uitstel van betaling is verleend, kwijtschelding van belasting kan worden verleend:

[...]

b. tot een bedrag gelijk aan de in het buitenland feitelijk geheven belasting over voordelen uit vervreemding als bedoeld in artikel 25, achtste lid, van aandelen waarop het uitstel van betaling betrekking heeft, met dien verstande dat het bedrag aan kwijtschelding niet meer bedraagt dan het bedrag van de belasting waarvoor ter zake van de aandelen nog uitstel van betaling is verleend;

c. tot een bedrag gelijk aan het nog openstaande bedrag na tien jaren."

Uitvoeringsregeling Invorderingswet

10 Onder meer in de artikelen 25 en 26 IW wordt gedoeld op de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 (hierna: „URIW"). De artikelen 2 en 4 van deze regeling luiden als volgt:

„Artikel 2

1. De ontvanger verleent voor situaties als bedoeld in artikel 25, zesde lid, van de wet op verzoek van de belastingschuldige bij voor bezwaar vatbare beschikking uitstel van betaling — zonder dat invorderingsrente in rekening wordt gebracht — mits voldoende zekerheid wordt gesteld en wordt ingestemd met door de ontvanger nader te stellen voorwaarden.

2. Het uitstel wordt verleend voor het bedrag van de belasting [...] dat is verschuldigd ter zake van het voordeel dat ingevolge artikel 20a, zesde lid, onderdeel i, van de [Wet IB] in aanmerking is genomen [...] alsmede voor het bedrag van de [...] ter zake verschuldigde heffingsrente.

3. Ingeval aandelen, winstbewijzen of schuldvorderingen welke aan het uitstel ten grondslag liggen, worden vervreemd in de zin van artikel 20a, eerste lid of zesde lid, onderdelen a tot en met h, van de [Wet IB], beëindigt de ontvanger bij voor bezwaar vatbare beschikking het uitstel voor zover dit aan deze aandelen [...] kan worden toegerekend.

[...]

Artikel 4

1. De ontvanger verleent voor situaties als bedoeld in artikel 26, tweede lid, van de wet op verzoek van de belastingschuldige bij voor bezwaar vatbare beschikking kwijtschelding van inkomstenbelasting tot een omvang als bedoeld in genoemd artikellid, met dien verstande dat met betrekking tot een aandeel [...] het bedrag van de kwijtschelding in totaal niet meer kan bedragen dan het laagste van de volgende bedragen:

1. het bedrag van de belasting waarvoor ter zake van het desbetreffende aandeel [...] uitstel van betaling is verleend;

2. het bedrag van de belasting dat bij vervreemding van het desbetreffende aandeel [...] feitelijk in het buitenland is geheven van het vervreemdingsvoordeel ter zake waarvan op de voet van artikel 25, zesde lid [...] uitstel van betaling is verleend."

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

11 Op 22 januari 1997 verlegde N. zijn vaste woonplaats van Nederland naar het Verenigd Koninkrijk. Ten tijde van zijn vertrek uit Nederland was hij enig aandeelhouder van drie besloten vennootschappen naar Nederlands recht, waarvan de feitelijke leiding zich sinds dezelfde datum op Curaçao (Nederlandse Antillen) bevindt.

12 Voor het jaar 1997 gaf N. een belastbaar inkomen aan van 15 664 697 NLG, waarvan 765 NLG aan inkomsten uit eigen woning en 15 663 932 NLG aan winst uit aanmerkelijk belang. De op deze aangifte vastgestelde belastingaanslag bedroeg 3 918 275 NLG. Aan heffingsrente werd 228 429 NLG in rekening gebracht.

13 Op verzoek van N. werd uitstel van betaling voor deze bedragen verleend. Op grond van de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding geldende nationale wetgeving moest voor dat uitstel echter zekerheid worden gesteld. N. heeft daartoe zijn aandelen in een van zijn vennootschappen in onderpand gegeven.

14 Naar aanleiding van het arrest van 11 maart 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Jurispr. blz. I-2409), heeft de staatssecretaris van Financiën in zijn brief van 13 april 2004 in antwoord op vragen van een lid van de Tweede Kamer het standpunt ingenomen dat de voorwaarde van zekerheidstelling voor verkrijging van uitstel van betaling niet langer kon worden gehandhaafd. Daarop heeft de Ontvanger N. meegedeeld dat de door hem gestelde zekerheid als opgeheven kon worden beschouwd.

15 Sinds 2002 exploiteert N. in het Verenigd Koninkrijk een boerderij met appelboomgaard.

16 Het hoofdgeding voor het Gerechtshof te Arnhem heeft in wezen betrekking op de vraag of belastingheffing op basis van het bij de Wet IB, de IW en de URIW

ingevoerde systeem, waarbij het belastbare feit erin bestaat dat een Nederlands ingezetene die een aanmerkelijk belang heeft in de zin van artikel 20a, lid 3, Wet IB, zijn woonplaats naar een andere lidstaat verlegt, in beginsel verenigbaar is met het gemeenschapsrecht.

17 Subsidiair bestrijdt N. de uitvoeringsbepalingen van dit belastingsysteem. Met name is hij van oordeel dat de verplichting zekerheid te stellen — waaraan hij moest voldoen ter verkrijging van uitstel van betaling van de op grond van de Wet IB geheven belasting — de hem door het gemeenschapsrecht verleende rechten belemmert. Voorts betoogt hij dat deze belemmering niet met terugwerkende kracht kan worden opgeheven door enkel het vrijgeven van deze zekerheden op last van de staatssecretaris van Financiën.

18 Bovendien betoogt verzoeker in het hoofdgeding dat de Nederlandse regeling welke voorziet in een forfaitaire vergoeding van de kosten voor degene die door de rechter in het gelijk wordt gesteld, in strijd is met het gemeenschapsrecht omdat zij voor de Nederlandse justitiabelen de mogelijkheid beperkt zich er effectief op te beroepen.

19 Omdat het in wezen moet oordelen over de verenigbaarheid van het belastingsysteem van de Wet IB, de IW en de URIW met de artikelen 18 EG en 43 EG, heeft het Gerechtshof te Arnhem besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen voor te leggen:

„1) Kan een inwoner van een lidstaat die die lidstaat metterwoon verlaat om zich in een andere lidstaat te vestigen, zich in een procedure tegen de vertrekstaat

beroepen op toepassing van artikel 18 EG, enkel op de grond dat het opleggen van een aanslag die verband houdt met zijn vertrek een belemmering inhoudt of in kan houden voor dat vertrek?

2) Indien [de eerste vraag] ontkennend moet worden beantwoord: kan een inwoner van een lidstaat die die lidstaat metterwoon verlaat om zich in een andere lidstaat te vestigen, zich in een procedure tegen de vertrekstaat beroepen op toepassing van artikel 43 EG, in het geval niet aanstonds vaststaat of aannemelijk is, dat hij in die andere lidstaat een economische activiteit zal gaan uitoefenen als bedoeld in genoemd artikel? Is voor de beantwoording van vorenstaande vraag van belang dat die activiteit binnen een afzienbare periode zal worden uitgeoefend? Zo ja, op welke duur kan die periode worden gesteld?

3) Indien [de eerste of de tweede vraag] bevestigend wordt beantwoord: verzetten de artikelen 18 EG of artikel 43 EG zich tegen de onderhavige Nederlandse regeling krachtens welke een aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen wordt opgelegd ter zake van het fictief genieten van winst uit aanmerkelijk belang, enkel op de grond dat een inwoner van Nederland die ophoudt binnenlands belastingplichtige te zijn omdat hij zijn woonplaats verlegt naar een andere lidstaat, geacht wordt zijn aandelen die tot een aanmerkelijk belang behoren, te hebben vervreemd?

4) Indien [de derde vraag] bevestigend wordt beantwoord op grond van de omstandigheid dat voor het verlenen van uitstel van betaling van een opgelegde aanslag zekerheden dienen te worden gesteld: kan de bestaande belemmering dan met terugwerkende kracht worden opgeheven door de gegeven zekerheden vrij te geven? Is voor de beantwoording van deze vraag nog van belang of het vrijgeven van de zekerheden geschiedt op basis van een wettelijke regeling of een, al dan niet in de uitvoeringssfeer getroffen, beleidsregel? Is voor de beantwoording van deze vraag nog van belang of compensatie wordt geboden voor de eventuele schade die is ontstaan door het geven van zekerheden?

5) Indien [de derde vraag] bevestigend en de eerste [sub 4] gestelde vraag ontkennend wordt beantwoord: kan de alsdan bestaande belemmering worden gerechtvaardigd?"

20 Voorts heeft het Gerechtshof te Arnhem het volgende verklaard:

„Voor het antwoord op de vraag of, in het geval dat een belastingplichtige in een procedure in het gelijk wordt gesteld wegens schending van het gemeenschapsrecht, het Nederlandse stelsel van het vergoeden van proceskosten (een forfaitair systeem) strijdig is met dat gemeenschapsrecht, sluit het Hof aan bij de daarover door het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch gestelde vraag aan het [Hof van Justitie], zaak C-376/03 [waarin het arrest is gewezen van 5 juli 2005, D., Jurispr. blz. I-5821]".

Beantwoording van de prejudiciële vragen

De eerste en de tweede vraag

21 Met zijn eerste twee vragen, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen welke bepalingen van het EG-Verdrag van toepassing zijn op een zaak als die in het hoofdgeding. Meer in het bijzonder wenst deze rechter duidelijkheid te verkrijgen over het verband en de verhouding tussen enerzijds de vrijheid van verkeer en van verblijf van de burgers van de Europese Unie en anderzijds de vrijheid van vestiging.

22 Dienaangaande zij eraan herinnerd dat artikel 18 EG, dat het recht van iedere burger van de Unie om vrij op het grondgebied van de lidstaten te reizen en te verblijven, op algemene wijze formuleert, een bijzondere uitdrukking vindt in artikel 43 EG (arrest van 29 februari 1996, Skanavi en Chryssanthakopoulos, C-193/94, Jurispr. blz. I-929, punt 22).

23 Bijgevolg hoeven de feiten in het hoofdgeding alleen in het licht van artikel 18 EG te worden onderzocht voor zover artikel 43 EG daarop niet van toepassing is.

De toepasselijkheid van artikel 43 EG

24 Onderzocht moet worden of N. zich op grond van enkel zijn hoedanigheid van enig aandeelhouder van zijn vennootschappen kan beroepen op artikel 43 EG.

25 De Nederlandse regering is van oordeel dat er geen sprake kan zijn van vrijheid van vestiging en van belemmering van deze vrijheid wanneer degene die zich erop beroept niet daadwerkelijk een economische activiteit uitoefent.

26 Volgens vaste rechtspraak is het begrip „vestiging" in de zin van artikel 43 EG zeer ruim en houdt het in, dat een gemeenschapsonderdaan duurzaam kan deelnemen aan het economisch leven van een andere lidstaat dan zijn staat van herkomst (arrest van 30 november 1995, Gebhard, C-55/94, Jurispr. blz. I-4165, punt 25). Meer in het bijzonder heeft het Hof geoordeeld dat een belastingplichtige met een 100 %-

deelneming in het kapitaal van een vennootschap die is gevestigd in een andere lidstaat dan die van zijn woonplaats, stellig binnen de werkingssfeer van de verdragsbepalingen inzake het recht van vestiging valt (zie arrest van 13 april 2000, Baars, C-251/98, Jurispr. blz. I-2787, punt 21).

27 Een gemeenschapsonderdaan die in een lidstaat woont en die in het kapitaal van een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap een deelneming houdt die hem een zodanige invloed op de besluiten van die vennootschap verleent, dat hij de activiteiten ervan kan bepalen — hetgeen altijd het geval is wanneer hij 100 % van de aandeelhoudersrechten bezit — kan derhalve onder de vrijheid van vestiging vallen (zie in die zin arrest Baars, reeds aangehaald, punten 22 en 26).

28 Vastgesteld moet worden dat het in het hoofdgeding gaat om het geval van een gemeenschapsonderdaan die sinds de verlegging van zijn woonplaats in een lidstaat woont en houder is van alle aandelen van in een andere lidstaat gevestigde vennootschappen. Hieruit volgt dat de situatie van N. sinds deze verlegging binnen de werkingssfeer van artikel 43 EG valt (zie in die zin arrest van 21 februari 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, Jurispr. blz. I-1711, punt 32).

29 In deze omstandigheden hoeft de toepasselijkheid van artikel 18 EG niet te worden onderzocht.

30 Op de eerste twee vragen moet derhalve worden geantwoord dat een gemeenschapsonderdaan die, zoals verzoeker in het hoofdgeding, sinds de verlegging van

zijn woonplaats in een lidstaat woont en houder is van alle aandelen van in een andere lidstaat gevestigde vennootschappen, zich kan beroepen op artikel 43 EG.

De derde en de vijfde vraag

31 Met zijn derde en vijfde vraag, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 43 EG aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de invoering door een lidstaat van een stelsel van belasting over waardeaangroei in geval van verlegging van de fiscale woonplaats van een belastingplichtige van die staat naar het buitenland, zoals dat in het hoofdgeding aan de orde is.

32 Het Nederlandse belastingrecht voorzag ten tijde van de feiten in het hoofdgeding in een belasting op de latente waardeaangroei van aandeelhoudersrechten, waarbij het belastbare feit erin bestond dat een belastingplichtige die een aanmerkelijk belang had in een vennootschap, zijn woonplaats in Nederland naar het buitenland verlegde.

33 Dienaangaande zij vooraf eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak de directe belastingen bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, maar deze laatste niettemin verplicht zijn, die bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen (arrest de Lasteyrie du Saillant, reeds aangehaald, punt 44, en arrest van 13 december 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Jurispr. blz. I-10837, punt 29).

34 Het staat vast dat ofschoon het ten tijde van de feiten in het hoofdgeding bij de Wet IB, de IW en de URIW ingestelde systeem een Nederlandse belastingplichtige niet verbiedt om zijn recht van vestiging uit te oefenen, het niettemin vanwege zijn afschrikkende werking de uitoefening daarvan beperkt.

35 Naar analogie van hetgeen het Hof reeds heeft geoordeeld met betrekking tot een overeenkomstig stelsel (arrest de Lasteyrie du Saillant, reeds aangehaald, punt 46) werd de belastingplichtige die zijn woonplaats van het Nederlandse grondgebied naar het buitenland wenste te verleggen in het kader van de uitoefening van de hem bij artikel 43 EG gewaarborgde rechten, ten tijde van de feiten in het hoofdgeding immers minder gunstig behandeld dan een persoon die zijn woonplaats in Nederland behield. Op de enkele grond van die verlegging ontstond voor deze belastingplichtige een belastingschuld op inkomsten die nog niet waren gerealiseerd en waarover hij niet beschikte, terwijl, indien hij in Nederland was blijven wonen, de waardeaangroei slechts belastbaar zou zijn geweest wanneer en voor zover hij daadwerkelijk zou zijn gerealiseerd. Dit verschil in behandeling ontmoedigde de belanghebbende, zijn woonplaats in Nederland naar het buitenland te verleggen.

36 Het onderzoek van de wijze waarop dit systeem van belasting over latente waardeaangroei van aandeelhoudersrechten in de praktijk werd gebracht, bevestigt deze conclusie. In de eerste plaats was het weliswaar mogelijk uitstel van betaling te genieten, maar dit uitstel was verbonden aan voorwaarden, waaronder het stellen van zekerheden, en dus niet automatisch. Die zekerheden hebben een belemmerende werking, daar zij de belastingplichtige het genot van het tot zekerheid verstrekte vermogen onthouden (zie in die zin arrest de Lasteyrie du Saillant, reeds aangehaald, punt 47).

37 Voorts werden waardeverminderingen na de verlegging van de woonplaats ten tijde van de feiten in het hoofdgeding niet in aanmerking genomen ter vermindering van de belastingschuld. Dit kon tot gevolg hebben dat de belasting over de niet-gerealiseerde, op het tijdstip van deze verlegging vastgestelde winst, waarvoor uitstel van betaling was verleend en die bij een latere vervreemding van de betrokken deelneming opeisbaar zou worden, hoger was dan de belasting die de belastingplichtige in geval van vervreemding op hetzelfde tijdstip had moeten voldoen zonder dat hij zijn woonplaats in Nederland naar het buitenland had verlegd. De inkomstenbelasting zou dan zijn berekend op basis van de bij de vervreemding daadwerkelijk gerealiseerde winst, welke lager of zelfs nihil had kunnen zijn.

38 Tot slot vormt, zoals de advocaat-generaal in punt 79 van haar conclusie terecht opmerkt, de op het tijdstip van verlegging van de woonplaats in Nederland naar het buitenland vereiste indiening van een belastingaangifte een bijkomende formaliteit, die het vertrek van de belanghebbende nog meer belemmert en die voor belastingplichtigen die in deze lidstaat blijven wonen pas geldt op het moment waarop zij hun aandelen daadwerkelijk vervreemden.

39 Derhalve kan het belastingsysteem dat in het hoofdgeding aan de orde is de vrijheid van vestiging belemmeren.

40 Uit vaste rechtspraak blijkt echter dat nationale maatregelen die de uitoefening van de in het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden kunnen belemmeren of minder aantrekkelijk kunnen maken, niettemin kunnen worden toegestaan mits zij een doel van algemeen belang nastreven, geschikt zijn om de verwezenlijking daarvan te waarborgen en niet verder gaan dan noodzakelijk is om dat doel te bereiken (zie in die zin arrest de Lasteyrie du Saillant, reeds aangehaald, punt 49).

41 Aangaande allereerst de voorwaarde dat een doel van algemeen belang wordt nagestreefd en dat dit door het betrokken belastingsysteem kan worden bereikt, stelt de verwijzende rechter vast dat de in het hoofdgeding bedoelde nationale bepalingen blijkens de voorbereidende stukken onder meer een op het territorialiteitsbeginsel gebaseerde verdeling tussen de lidstaten dienen te waarborgen van de heffingsbevoegdheid met betrekking tot waardeaangroei van aandeelhoudersrechten. Volgens de Nederlandse regering heeft deze regelgeving ook tot doel, dubbele belasting te voorkomen.

42 In de eerste plaats zij eraan herinnerd dat de onverkorte handhaving van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten een door het Hof erkend legitiem doel is (zie in die zin arrest Marks & Spencer, reeds aangehaald, punt 45). In de tweede plaats treden volgens artikel 293 EG de lidstaten voor zover nodig met elkaar in onderhandeling ter verzekering, voor hun onderdanen, van de afschaffing van dubbele belasting binnen de Gemeenschap.

43 Afgezien van verdrag 90/436/EEG ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (PB 1990, L 225, blz. 10), is echter op het niveau van de Gemeenschap geen enkele unificatie- of harmonisatiemaatregel tot afschaffing van dubbele belastingen vastgesteld, en de lidstaten hebben evenmin ter uitvoering van artikel 293 EG enige multilaterale overeenkomst met dat oogmerk gesloten (zie in die zin arrest van 12 mei 1998, Gilly, C-336/96, Jurispr. blz. I-2793, punt 23, en arrest D., reeds aangehaald, punt 50).

44 In dit verband heeft het Hof reeds geoordeeld dat de lidstaten bij gebreke van communautaire unificatie- of harmonisatiemaatregelen bevoegd blijven om, door het sluiten van overeenkomsten of unilateraal, de criteria voor de verdeling van hun heffingsbevoegdheid vast te stellen teneinde onder meer dubbele belasting af te schaffen (arrest Gilly, reeds aangehaald, punten 24 en 30; arresten van 21 september 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Jurispr. blz. I-6161, punt 57; 12 december 2002, De Groot, C-385/00, Jurispr. blz. I-11819, punt 93, en 23 februari 2006, Van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Jurispr. blz. I-1957, punten 47 en 48).

45 In dit verband is het niet onredelijk dat de lidstaten zich laten leiden door de internationale praktijk, met name de door de Organisatie voor Economische

Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) opgestelde modelverdragen (zie reeds aangehaalde arresten Gilly, punt 31, en Van Hilten-van der Heijden, punt 48).

46 Zo wordt volgens artikel 13, lid 5, van het modelverdrag van de OESO op het gebied van inkomsten- en vermogensbelasting, met name in de versie van 2005 daarvan, de bij de vervreemding van goederen gerealiseerde winst belast in de verdragsluitende staat waar de vervreemder zijn woonplaats heeft. Zoals de advocaat-generaal in de punten 96 en 97 van haar conclusie heeft beklemtoond, is het in overeenstemming met dit fiscale territorialiteitsbeginsel, verbonden met een temporele component, te weten het verblijf op nationaal grondgebied gedurende de periode waarin de belastbare winst is ontstaan, dat de betrokken nationale bepalingen de inning voorschrijven van de belasting op in Nederland ontstane waardeaangroei, waarvan het bedrag is vastgesteld bij het vertrek van de betrokken belastingplichtige naar het buitenland en waarvoor uitstel van betaling is verleend tot de daadwerkelijke vervreemding van de aandelen.

47 Daaruit volgt in de eerste plaats dat de maatregel die in het hoofdgeding aan de orde is een doel van algemeen belang nastreeft, en in de tweede plaats dat de verwezenlijking van dat doel daarmee kan worden gewaarborgd.

48 Tot slot moet worden onderzocht of een maatregel als die welke in het hoofdgeding aan de orde is niet verder gaat dan noodzakelijk is ter bereiking van het doel dat ermee wordt nagestreefd.

49 In punt 38 van het onderhavige arrest is weliswaar vastgesteld dat de op het tijdstip van verlegging van de woonplaats in te dienen belastingaangifte, welke noodzakelijk is voor de berekening van de inkomstenbelasting, een administratieve formaliteit vormt die de uitoefening van de fundamentele vrijheden door de betrokken

belastingplichtige kan belemmeren of minder aantrekkelijk kan maken, maar zij kan niet als onevenredig worden beschouwd gelet op het legitieme doel van verdeling van de heffingsbevoegdheid ten behoeve van onder meer de afschaffing van dubbele belasting tussen de lidstaten.

50 Hoewel het mogelijk zou zijn geweest, het aan de lidstaat van herkomst toekomende deel van de belasting pas achteraf, op het tijdstip van daadwerkelijke vervreemding van de aandelen, vast te stellen, zou dit niet hebben geleid tot minder zware verplichtingen voor een dergelijke belastingplichtige. Naast de belastingaangifte die deze op het tijdstip van de vervreemding van zijn aandelen had moeten indienen bij de bevoegde Nederlandse autoriteiten, zou hij alle bewijsstukken hebben moeten bewaren ter vaststelling van de waarde in het economische verkeer van die aandelen op het tijdstip van verlegging van zijn woonplaats en voor de eventuele aftrekposten.

51 Aangaande daarentegen de verplichting zekerheid te stellen ter verkrijging van uitstel van betaling van de normalerwijze verschuldigde belasting, zij opgemerkt dat deze ongetwijfeld de heffing van de belasting bij een niet-ingezetene vereenvoudigt, maar verder gaat dan strikt noodzakelijk is ter verzekering van het functioneren en de doeltreffendheid van een dergelijk, op het fiscale territorialiteitsbeginsel gebaseerd belastingstelsel. Er bestaan immers middelen die de fundamentele vrijheden minder beperken.

52 Zoals de advocaat-generaal in punt 113 van haar conclusie heeft opgemerkt, heeft de gemeenschapswetgever reeds harmonisatiemaatregelen genomen die in wezen hetzelfde doel nastreven. Concreet kan een lidstaat op grond van 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, bepaalde accijnzen en heffingen op verzekeringspremies (PB L 336, blz. 15), zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/106/EG van de Raad van 16 november 2004 (PB L 359, blz. 30), de bevoegde autoriteiten van een andere lidstaat verzoeken hem alle inlichtingen te verstrekken die voor hem van nut kunnen zijn om het juiste bedrag van de inkomstenbelasting te bepalen (arresten van 28 oktober 1999, Vestergaard, C-55/98, Jurispr. blz. I-7641, punt 26, en 26 juni 2003, Skandia en Ramstedt, C-422/01, Jurispr. blz. I-6817, punt 42).

53 Bovendien bepaalt richtlijn 76/308/EEG van de Raad van 15 maart 1976 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit verrichtingen die deel uitmaken van het financieringsstelsel van het Europees Oriëntatie- en Garantiefonds voor de Landbouw, alsmede van landbouwheffingen en douanerechten (PB L 73, blz. 18), zoals gewijzigd bij richtlijn 2001/44/EG van de Raad van 15 juni 2001 (PB L 175, blz. 17), dat een lidstaat een andere lidstaat om bijstand kan verzoeken bij de invordering van schuldvorderingen ter zake van bepaalde belastingen, waaronder de inkomsten- en de vermogensbelasting.

54 In deze context kan, tot slot, enkel als evenredig met het oog op het nagestreefde doel worden beschouwd een systeem voor de invordering van de belasting op inkomsten uit aandelen dat volledig rekening houdt met waardeverminderingen die na de verlegging van de woonplaats van de betrokken belastingplichtige kunnen optreden, tenzij reeds met deze waardeverminderingen rekening is gehouden in de lidstaat van ontvangst.

55 Bijgevolg dient op de derde en de vijfde vraag te worden geantwoord dat artikel 43 EG aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat een lidstaat een systeem invoert van belasting over waardeaangroei in geval van verlegging van de woonplaats van een belastingplichtige van die lidstaat naar het buitenland, zoals in het hoofdgeding aan de orde is, dat voor de verlening van uitstel van betaling van deze belasting zekerheidstelling vereist en niet volledig rekening houdt met waardeverminderingen die na de verlegging van de woonplaats van de belanghebbende kunnen optreden en die niet in aanmerking worden genomen door de lidstaat van ontvangst.

De vierde vraag

56 Met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het vrijgeven van de zekerheid die is gesteld ter verkrijging van uitstel van betaling van

de belasting over de waardeaangroei van de aandelen, in een situatie als in het hoofdgeding ertoe leidt dat elke belemmering met terugwerkende kracht wordt opgeheven. Hij vraagt voorts of de vorm van de handeling op basis waarvan de zekerheid is vrijgegeven enige relevantie heeft voor deze beoordeling. Tot slot wenst hij te vernemen of compensatie verschuldigd is om eventueel aldus ontstane schade te vergoeden.

57 Zoals de advocaat-generaal in punt 128 van haar conclusie heeft opgemerkt, zijn aan het stellen van zekerheid in het algemeen kosten verbonden. Met name kan het in onderpand geven van aandelen het vertrouwen doen dalen in de solvabiliteit van de eigenaar daarvan, aan wie in voorkomend geval minder gunstige kredietvoorwaarden zullen worden aangeboden. Dergelijke gevolgen kunnen niet met terugwerkende kracht worden opgeheven door enkel het vrijgeven van de zekerheid.

58 Overigens staat vast dat de vraag inzake de vorm van de handeling op basis waarvan de zekerheid is vrijgegeven, in dit opzicht geheel irrelevant is.

59 Wat betreft de mogelijkheid vergoeding te verkrijgen van de schade die is ontstaan als gevolg van de verplichting zekerheid te stellen teneinde uitstel van betaling van de betrokken belasting te kunnen krijgen, zij eraan herinnerd dat de rechterlijke instanties van de lidstaten op grond van het in artikel 10 EG neergelegde samenwerkingsbeginsel de rechtsbescherming dienen te verzekeren die voor de justitiabelen voortvloeit uit de rechtstreekse werking van het gemeenschapsrecht. Bij ontbreken van een desbetreffende gemeenschapsregeling is het een aangelegenheid van de interne rechtsorde van elke lidstaat om de bevoegde rechter aan te wijzen en de procesregels te geven voor rechtsvorderingen ter bescherming van de rechten die de justitiabelen aan de rechtstreekse werking van het gemeenschapsrecht ontlenen. Deze regels mogen echter niet ongunstiger zijn dan die welke voor soortgelijke nationale vorderingen gelden (gelijkwaardigheidsbeginsel), en de uitoefening van de door de communautaire rechtsorde verleende rechten niet nagenoeg onmogelijk of uiterst moeilijk maken (doeltreffendheidsbeginsel) (zie in die zin arresten van 16 december 1976, Rewe, 33/76, Jurispr. blz. 1989, punt 5; 14 december 1995, Peterbroeck, C-312/93, Jurispr. blz. I-4599, punt 12, en 8 maart 2001, Metallgesellschaft e.a., C-397/98 en 410/98, Jurispr. blz. I-1727).

60 Het Hof heeft bovendien reeds geoordeeld dat het een aangelegenheid van het nationale recht is om, met inachtneming van de hiervóór aangehaalde beginselen, alle met de terugbetaling van ten onrechte geïnde belastingen verband houdende bijkomende vraagstukken te regelen, zoals de betaling van eventuele rente, daaronder begrepen het tijdstip vanaf wanneer deze rente moet worden berekend en de rentevoet (arresten van 21 mei 1976, Roquette frères/Commissie, 26/74, Jurispr. blz. 677, punten 11 en 12, en 12 juni 1980, Express Dairy Foods, 130/79, Jurispr. blz. 1887, punten 16 en 17, en arrest Metallgesellschaft e.a., reeds aangehaald, punt 86).

61 Voor een vordering tot betaling van vertragingsrente ter vergoeding van eventuele door de zekerheidstelling veroorzaakte kosten, moet gezien de overeenkomsten tussen teruggaaf van ten onrechte geheven belastingen en vrijgave van in strijd met het gemeenschapsrecht gevorderde zekerheden hetzelfde gelden.

62 Overigens kan schade die is ontstaan door het stellen van een in strijd met het gemeenschapsrecht gevorderde zekerheid, de aansprakelijkheid met zich brengen van de lidstaat, die de litigieuze maatregel heeft vastgesteld.

63 Volgens de rechtspraak van het Hof moet een lidstaat de schade vergoeden die particulieren lijden wegens aan hem toe te rekenen schendingen van het gemeenschapsrecht, wanneer aan drie voorwaarden is voldaan: de geschonden rechtsregel strekt ertoe particulieren rechten toe te kennen, er is sprake van een voldoende gekwalificeerde schending en er bestaat een rechtstreeks causaal verband tussen de schending van de op de staat rustende verplichting en de door de benadeelde personen geleden schade. Of aan deze voorwaarden is voldaan, moet van geval tot geval worden beoordeeld (arresten van 5 maart 1996, Brasserie du pêcheur en Factortame, C-46/93 en C-48/93, Jurispr. blz. I-1029, punt 51; 8 oktober 1996, Dillenkofer e.a., C-178/94, C-179/94 en C-188/94–C-190/94, Jurispr. blz. I-4845, punt 21, en 4 juli 2000, Haim, C-424/97, Jurispr. blz. I-5123, punt 36).

64 Aangaande meer in het bijzonder de tweede voorwaarde heeft het Hof reeds geoordeeld, in de eerste plaats dat een schending van het gemeenschapsrecht voldoende gekwalificeerd is wanneer een lidstaat bij de uitoefening van zijn normatieve bevoegdheid de grenzen waarbinnen hij bij de uitoefening van zijn bevoegdheden dient te blijven, kennelijk en ernstig heeft miskend (zie reeds aangehaalde arresten Brasserie du pêcheur en Factortame, punt 55, en Dillenkofer e.a., punt 25), en in de tweede plaats dat de enkele inbreuk op het gemeenschapsrecht kan volstaan om een voldoende gekwalificeerde schending te doen vaststaan, wanneer de betrokken lidstaat op het moment van de inbreuk slechts een zeer beperkte of in het geheel geen beoordelingsmarge had (arrest van 23 mei 1996, Hedley Lomas, C-5/94, Jurispr. blz. I-2553, punt 28).

65 Om vast te stellen of een inbreuk op het gemeenschapsrecht een voldoende gekwalificeerde schending vormt, moet de nationale rechter bij wie een schadevordering aanhangig is gemaakt rekening houden met alle elementen die de hem voorgelegde situatie karakteriseren. Die elementen zijn onder meer de mate van duidelijkheid en nauwkeurigheid van de geschonden regel, de vraag of al dan niet opzettelijk een schending is begaan of schade is veroorzaakt, de vraag of een eventuele rechtsdwaling al dan niet verschoonbaar is en de vraag of de handelwijze van een gemeenschapsinstelling heeft kunnen bijdragen tot de vaststelling of de instandhouding van met het gemeenschapsrecht strijdige nationale maatregelen of praktijken (zie arresten Brasserie du pêcheur en Factortame, reeds aangehaald, punt 56, en Haim, reeds aangehaald, punt 43).

66 In dit verband moet worden opgemerkt dat het bij de betrokken regels van gemeenschapsrecht gaat om verdragsbepalingen die reeds ruim vóór de feiten van het hoofdgeding van kracht en rechtstreeks toepasselijk waren. Ten tijde van de inwerkingtreding van het betrokken belastingsysteem, te weten 1 januari 1997, had het Hof echter nog niet het reeds aangehaalde arrest de Lasteyrie du Saillant gewezen, waarin het voor de eerste keer heeft geoordeeld dat de verplichting om zekerheid te stellen voor het verkrijgen van uitstel van betaling van belasting over de waardeaangroei van effecten, welke in meerdere opzichten analoog is aan die in het hoofdgeding, in strijd is met de vrijheid van vestiging.

67 Bijgevolg moet op de vierde vraag worden geantwoord dat een eventuele belemmering als gevolg van het stellen van een in strijd met het gemeenschapsrecht verlangde zekerheid niet met terugwerkende kracht kan worden opgeheven door enkel het vrijgeven van die zekerheid. De vorm van de handeling op basis waarvan de zekerheid is vrijgegeven, is voor deze beoordeling irrelevant. Wanneer een lidstaat bepaalt dat in geval van teruggaaf van een in strijd met het nationale recht verlangde zekerheid vertragingsrente wordt betaald, is deze rente ook verschuldigd wanneer het gemeenschapsrecht is geschonden. Bovendien dient de verwijzende rechter, overeenkomstig de door het Hof verschafte richtsnoeren en met inachtneming van het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel, te beoordelen of de betrokken lidstaat aansprakelijk is voor de schade als gevolg van de verplichting een dergelijke zekerheid te stellen.

De kostenvergoedingsregeling

68 Hoewel het dictum van de verwijzingsbeslissing slechts de vijf hiervóór behandelde vragen vermeldt, blijkt uit de omstandigheid dat in deze beslissing wordt verwezen naar het reeds aangehaalde arrest D., dat de verwijzende rechter in wezen duidelijkheid wil verkrijgen over de verenigbaarheid van de Nederlandse kostenvergoedingsregeling met het gemeenschapsrecht. Dit is een van de vragen die deze rechter zich in het hoofdgeding gesteld ziet.

69 Volgens vaste rechtspraak moet de nationale rechter evenwel wegens het vereiste om tot een voor hem nuttige uitlegging van het gemeenschapsrecht te komen, een omschrijving geven van het feitelijke en het rechtskader waarin de gestelde vragen moeten worden geplaatst, of althans de feitelijke veronderstellingen uiteenzetten waarop die vragen zijn gebaseerd (zie onder meer arresten van 26 januari 1993,

Telemarsicabruzzo e.a., C-320/90–C-322/90, Jurispr. blz. I-393, punten 6 en 7; 21 september 1999, Albany, C-67/96, Jurispr. blz. I-5751, punt 39, en 13 april 2000, Lehtonen en Castors Braine, C-176/96, Jurispr. blz. I-2681, punt 22).

70 De in verwijzingsbeslissingen verstrekte gegevens dienen niet enkel om het Hof in staat te stellen een bruikbaar antwoord te geven, doch ook om de regeringen der lidstaten en de andere belanghebbende partijen de mogelijkheid te bieden, overeenkomstig artikel 23 van het Statuut van het Hof van Justitie opmerkingen te maken. Het Hof dient erop toe te zien, dat deze mogelijkheid gewaarborgd blijft, in aanmerking genomen dat ingevolge genoemde bepaling alleen de verwijzingsbeslissingen ter kennis van de belanghebbende partijen worden gebracht (zie onder meer beschikking van 23 maart 1995, Saddik, C-458/93, Jurispr. blz. I-511, punt 13; reeds aangehaalde arresten Albany, punt 40, en Lehtonen en Castors Braine, punt 23).

71 Met betrekking tot de kostenvergoedingsregeling moet echter worden vastgesteld dat deze voorwaarden niet zijn vervuld.

72 In deze omstandigheden is de vraag ter zake van deze regeling niet-ontvankelijk.

Kosten

73 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Tweede kamer) verklaart voor recht:

1) **Een gemeenschapsonderdaan die, zoals verzoeker in het hoofdgeding, sinds de verlegging van zijn woonplaats in een lidstaat woont en houder is van alle aandelen van in een andere lidstaat gevestigde vennootschappen, kan zich beroepen op artikel 43 EG.**

2) **Artikel 43 EG moet aldus worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat een lidstaat een systeem invoert van belasting over waardeaangroei in geval van verlegging van de woonplaats van een belastingplichtige van die lidstaat naar het buitenland, zoals in het hoofdgeding aan de orde is, dat voor de verlening van uitstel van betaling van deze belasting zekerheidstelling vereist en niet volledig rekening houdt met waardeverminderingen die na de verlegging van de woonplaats van de belanghebbende kunnen optreden en die niet in aanmerking worden genomen door de lidstaat van ontvangst.**

3) **Een eventuele belemmering als gevolg van het stellen van een in strijd met het gemeenschapsrecht verlangde zekerheid kan niet met terugwerkende kracht worden opgeheven door enkel het vrijgeven van die zekerheid. De vorm van de handeling op basis waarvan de zekerheid is vrijgegeven, is voor deze beoordeling irrelevant. Wanneer een lidstaat bepaalt dat in geval van teruggaaf van een in strijd met het nationale recht verlangde zekerheid vertragingsrente wordt betaald, is deze rente ook verschuldigd wanneer het gemeenschapsrecht is geschonden. Bovendien dient de verwijzende rechter, overeenkomstig de door het Hof verschafte richtsnoeren en met inachtneming van het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel, te beoordelen of de betrokken lidstaat aansprakelijk is voor de schade als gevolg van de verplichting een dergelijke zekerheid te stellen.**

ondertekeningen