DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

5. juli 2005 *

I sag C-376/03,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Nederlandene) ved afgørelse af 24. juli 2003, indgået til Domstolen den 8. september 2003, i sagen:

D.

mod

Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen,

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling)

sammensat af præsidenten, V. Skouris, afdelingsformændene P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas og A. Borg Barthet, samt dommerne J.-P. Puissochet, R. Schintgen, N. Colneric, S. von Bahr (refererende dommer), M. Ilešič, J. Malenovský, J. Klučka og U. Lõhmus,

* Processprog: nederlandsk.

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer
justitssekretær: ekspeditionssekretær M.-F. Contet,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 14. september 2004,

efter at der er afgivet indlæg af:

— D. ved advocaten D.M. Weber og E.M.S. Spierts

— Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen ved G.P. Soethoudt, som befuldmægtiget

— den nederlandske regering ved H.G. Sevenster og J.G.M. van Bakel, som befuldmægtigede

— den belgiske regering ved E. Dominkovits, som befuldmægtiget

— den tyske regering ved A. Tiemann, som befuldmægtiget

— den franske regering ved G. de Bergues og C. Jurgensen-Mercier, som befuldmægtigede

— den finske regering ved A. Guimaraes-Purokoski, som befuldmægtiget

— Det Forenede Kongeriges regering ved M. Bethell og K. Manji, som befuldmægtigede, bistået af D. Wyatt, QC

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og A. Weimar, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 26. oktober 2004,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af EF-traktatens artikel 73 B og 73 D (nu artikel 56 EF og 58 EF).

2 Anmodningen er fremsat i en sag mellem D., der er tysk statsborger, og Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (den nederlandske skatteforvaltning) vedrørende sidstnævntes afslag på at indrømme D. et bundfradrag i forbindelse med formuebeskatning.

Retsforskrifter

Loven om formueskat

3 På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i sagen opkrævedes der i Kongeriget Nederlandene formueskat i henhold til lov af 16. december 1964 om formueskat (Wet op de vermogensbelasting 1964, Stbl. 1964, s. 520, herefter »Wet VB«). Der er tale om en direkte formuebeskatning, og skattesatsen er 8‰ af formuen.

4 I henhold til Wet VB's artikel 1 i den affattelse, der var gældende i det i hovedsagen omhandlede skatteår, påhviler pligten til at svare formueskat alle fysiske personer, der har bopæl i Nederlandene (hjemmehørende skattepligtige), samt alle fysiske personer, som — selv om de ikke har bopæl i denne medlemsstat — har formue i landet (ikke-hjemmehørende skattepligtige).

5 I henhold til denne lovs artikel 3, stk. 1 og 2, skal hjemmehørende skattepligtige svare formueskat af deres globalformue ved kalenderårets begyndelse. Den skattepligtige formue er værdien af samtlige formuegoder med fradrag af værdien af gæld.

6 I henhold til lovens artikel 12 beskattes ikke-hjemmehørende skattepligtige af den formue, som de besidder i Nederlandene ved det pågældende kalenderårs start. Den

skattepligtige formue for dem er værdien af deres formuegoder i Nederlandene med fradrag af værdien af gæld i denne medlemsstat.

7 Wet VB's artikel 14, stk. 2, bestemmer, at hjemmehørende skattepligtige har ret til bundfradrag på deres globalformue, mens ikke-hjemmehørende skattepligtige, der formuebeskattes i Nederlandene, ikke har ret hertil.

8 I henhold til lovens artikel 14, stk. 3, er størrelsen af bundfradraget forskelligt, alt efter om de hjemmehørende skattepligtige er omfattet af skatteklasse I, som omfatter enlige, eller skatteklasse II, der omfatter ægtefæller. Bundfradraget udgjorde i det skatteår, der er omhandlet i hovedsagen, 193 000 NLG for de førstnævnte og 241 000 NLG for de sidstnævnte.

9 Ved afgørelse af 18. april 2003, truffet i medfør af dom afsagt af Gerechtshof te 's-Gravenhage den 18. juli 2000, accepterede finansministeren, at dette bundfradrag ligeledes indrømmes til ikke-hjemmehørende skattepligtige, såfremt mindst 90% af formuen befinder sig i Nederlandene.

Overenskomsten til undgåelse af dobbeltbeskatning

10 Overenskomsten indgået mellem Kongeriget Belgiens regering og Kongeriget Nederlandenes regering til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter samt vedrørende andre skattemæssige spørgsmål blev undertegnet den 19. oktober 1970 (herefter »den belgisk-nederlandske overenskomst«).

11 Denne overenskomsts artikel 23, stk. 1, der står i kapitlet om formueskat, bestemmer:

»Formue bestående i fast ejendom [...] beskattes i den stat, hvor ejendommen er beliggende.«

12 Overenskomstens artikel 24 står i det kapitel, der har overskriften »Bestemmelser til undgåelse af dobbeltbeskatning«. Artikel 24, stk. 1 og 2, vedrører henholdsvis personer hjemmehørende i Nederlandene og personer hjemmehørende i Belgien. Ifølge denne artikels stk. 1, nr. 1, »[må Nederlandene] ved påligning af skat på personer, som er hjemmehørende i Nederlandene, [...] i beskatningsgrundlaget medregne indkomst- og formuebeløb, som i henhold til bestemmelserne i denne overenskomst kan beskattes i Belgien«. Samme bestemmelses nr. 2 bestemmer, at der i dette tilfælde foretages en nedsættelse af skatten for at tage højde for skat betalt i Belgien, og fastsætter en beregningsregel med henblik på denne nedsættelse. Artikel 24, stk. 2, indeholder specifikke bestemmelser, der gælder for personer hjemmehørende i Belgien, der har modtaget indkomst fra Nederlandene.

13 Artikel 25, stk. 3, i den belgisk-nederlandske overenskomst, der har overskriften »Ikke-diskriminering«, bestemmer:

»Fysiske personer, der er hjemmehørende i en af staterne, nyder i den anden stat de samme personlige skattemæssige begunstigelser, lempelser og nedsættelser, som denne anden stat som følge af ægteskabelig stilling eller forsørgerpligt over for familie indrømmer personer, der er hjemmehørende inden for dets eget område.«

Bestemmelserne om erstatning for sagsomkostninger

14 I henhold til almindelig lov om forvaltningsret (Algemene Wet Bestuursrecht) og bekendtgørelse om sagsomkostninger (Besluit proceskosten bestuursrecht) fastsættes sagsomkostninger på grundlag af en standardiseret ordning. Opgaver udført af en advokat er tildelt points, som omregnes til et erstatningsbeløb. I visse tilfælde er det muligt at fravige denne ordning og opnå et højere erstatningsbeløb.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

15 D. er hjemmehørende i Tyskland. Pr. 1. januar 1998 bestod 10% af hans formue af fast ejendom beliggende i Nederlandene. Resten af formuen var i Tyskland. I overensstemmelse med artikel 1 i Wet VB skulle han således svare nederlandsk formueskat i sin egenskab af ikke-hjemmehørende skattepligtig for skatteåret 1998.

16 Selv om 90% af D.'s formue ikke befandt sig i Nederlandene, anmodede han om bundfradraget som omhandlet i Wet VB's artikel 14, stk. 2, under henvisning til fællesskabsretten. Hans anmodning blev imidlertid afvist af Inspecteur.

D.

17 D. anlagde herefter sag til prøvelse af beslutningen om afvisning af anmodningen ved Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. Til støtte herfor har han gjort gældende, at der er tale om diskrimination navnlig med henvisning til artikel 56 EF og 58 EF samt den belgisk-nederlandske overenskomst.

18 D. har ligeledes anfægtet de nederlandske bestemmelser om erstatning for sagsomkostninger med den begrundelse, at selv hvis hans påstande tages til følge, vil han alene modtage en begrænset erstatning, hvilket gør det ekstremt vanskeligt eller endog umuligt at gøre rettigheder gældende, som er anerkendt i Fællesskabets retsorden.

19 Da Gerechtshof te 's-Hertogenbosch er i tvivl for så vidt angår de anbringender vedrørende fællesskabsretten, som D. har fremsat, har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er fællesskabsretten og navnlig artikel 56 EF ff. til hinder for bestemmelser som dem, der er genstand for sagen ved den nationale ret, hvorefter en hjemmehørende skattepligtig altid har ret til et bundfradrag ved formuebeskatning, mens en ikke-hjemmehørende skattepligtig ikke har ret til et sådant fradrag, i en situation, hvor formuen hovedsagelig findes i den skattepligtiges bopælsstat (selv om der ikke svares formueskat i bopælsstaten)?

2) Hvis det første spørgsmål besvares benægtende, påvirkes bedømmelsen i denne sag da af, at Nederlandene giver hjemmehørende i Belgien, som i øvrigt befinder sig i en sammenlignelig situation, ret til et sådant bundfradrag i henhold til en bilateral overenskomst (selv om der heller ikke svares formueskat i Belgien)?

3) Hvis et af de foregående spørgsmål besvares bekræftende, er fællesskabsretten da til hinder for regler om sagsomkostninger som de foreliggende, hvorefter i princippet kun en begrænset del af sagsomkostningerne erstattes, når en national domstol giver en borger medhold på grund af en medlemsstats tilsidesættelse af fællesskabsretten?«

Om det første spørgsmål

Indlæg afgivet til Domstolen

20 D. har gjort gældende, at bestemmelser som de nederlandske bestemmelser, der er omhandlet i hovedsagen, udgør en hindring af de frie kapitalbevægelser, der er i strid med artikel 56 EF, og som ikke kan begrundes i henhold til artikel 58 EF, fordi bestemmelserne indebærer en forskelsbehandling af ikke-hjemmehørende, som investerer i fast ejendom i Nederlandene. Således er det for så vidt angår lige store formuer i denne medlemsstat kun hjemmehørende, der har ret til bundfradrag ved beregningen af formueskat.

21 Der er ingen objektive omstændigheder, der kan tjene som begrundelse for den forskellige behandling af de to kategorier af skattepligtige som omhandlet i Domstolens praksis (dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225). Den omstændighed, at ikke-hjemmehørende er begrænset formueskattepligtige, dvs. blot for den del af deres formue, der befinder sig i Nederlandene, mens hjemmehørende personer er ubegrænset formueskattepligtige af deres globalformue, udgør ikke en objektiv forskel. Denne forskel skyldes begrænsningen i medlemsstaternes beskatningskompetence.

22 D. har tilføjet, at der skal sondres mellem formuebeskatning og indkomstbeskatning, som Schumacker-dommen vedrørte. De løsninger, der anvendes på området for indkomstbeskatning, kan ikke nødvendigvis overføres på formuebeskatning. I modsætning til det, der er fastslået for så vidt angår indkomstbeskatning, er det for så vidt angår formuebeskatning uden betydning, at den væsentligste del af den skattepligtige persons formue er samlet i dennes bopælsstat.

23 Ifølge den nederlandske, den belgiske, den tyske og den franske regering samt Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber befinder hjemmehørende og ikke-hjemmehørende personer sig derimod som udgangspunkt ikke i en sammenlignelig situation for så vidt angår direkte beskatning, og den forskelsbehandling, som D. gør gældende, er forenelig med traktatens bestemmelser.

Domstolens besvarelse

24 Det bemærkes for det første, at en investering i fast ejendom som den, D. har foretaget i Nederlandene, udgør en kapitalbevægelse som omhandlet i artikel 1 i

Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (EFT L 178, s. 5), og i nomenklaturen for kapitalbevægelser i direktivets bilag I. Denne nomenklatur har bevaret sin vejledende værdi hvad angår definitionen af begrebet »kapitalbevægelser« (jf. dom af 23.9.2003, sag C-452/01, Ospelt og Schlössle Weissenberg, Sml. I, s. 9743, præmis 7). En sådan investering er omfattet af anvendelsesområdet for bestemmelserne om de frie kapitalbevægelser i artikel 56 EF ff.

25 Artikel 56 EF forbyder restriktioner for kapitalbevægelser med forbehold af artikel 58 EF. Det følger af stk. 1 og 3 i sidstnævnte artikel, at medlemsstaterne i deres skattelovgivning kan sondre imellem skatteydere, der er hjemmehørende, og skatteydere, der ikke er hjemmehørende, for så vidt som denne sondring ikke udgør et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital.

26 For så vidt angår direkte skatter har Domstolen fastslået, at situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende som udgangspunkt ikke er sammenlignelig (Schumacker-dommen, præmis 31).

27 Hvad angår indkomstbeskatning har Domstolen fastslået, at situationen er anderledes for en hjemmehørende, idet den væsentligste del af hans skattepligtige indkomst normalt er samlet i bopælsstaten. Endvidere har denne stat normalt alle de oplysninger, der er nødvendige for at vurdere skatteyderens samlede skatteevne med hensyntagen til hans personlige og familiemæssige forhold (Schumacker-dommen, præmis 33).

28 Domstolen har på dette grundlag konkluderet, at det forhold, at en medlemsstat ikke indrømmer en ikke-hjemmehørende visse skattemæssige fordele, som indrømmes

en hjemmehørende, ikke generelt indebærer en forskelsbehandling, idet de to kategorier af skattepligtige ikke befinder sig i en sammenlignelig situation.

29 Domstolen har ikke desto mindre fastslået, at det kan forholde sig anderledes i det tilfælde, hvor den ikke-hjemmehørende ikke oppebærer indkomst af betydning i bopælsstaten og oppebærer den væsentligste del af sin skattepligtige indkomst ved virksomhed i beskæftigelsesstaten, således at bopælsstaten ikke kan indrømme ham de fordele, han vil opnå, såfremt der tages hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold. Situationen for en sådan ikke-hjemmehørende og en hjemmehørende, som har sammenligneligt, lønnet arbejde, adskiller sig således objektivt ikke på en sådan måde, at det kan begrunde, at de behandles forskelligt for så vidt angår inddragelsen af skatteyderens personlige og familiemæssige forhold ved beskatningen (jf. bl.a. Schumacker-dommen, præmis 36 og 37, og dom af 1.7.2004, sag C-169/03, Wallentin, Sml. I, s. 6443, præmis 17).

30 Domstolen har således tilladt, at en medlemsstat stiller som betingelse for, at en skattemæssig fordel indrømmes ikke-hjemmehørende, at mindst 90% af deres globalindkomst er undergivet beskatning i denne stat (dom af 14.9.1999, sag C-391/97, Gschwind, Sml. I, s. 5451, præmis 32).

31 Situationen for en formueskattepligtig og situationen for en indkomstskattepligtig er i flere henseender sammenlignelige.

32 Først og fremmest er formuebeskatning på samme måde som indkomstbeskatning en direkte beskatning, der opkræves i forhold til den skattepligtiges skatteevne. Formuebeskatning anses ofte for et supplement til indkomstbeskatning, der navnlig vedrører kapital.

33 Endelig har den formueskattepligtige som udgangspunkt den væsentligste del af sin formue i bopælsstaten. Som Domstolen allerede har fastslået, er bopælsmedlemsstaten som oftest det sted, hvor midtpunktet for den skattepligtiges livsinteresser befinder sig (jf. dom af 12.6.2003, sag C-234/01, Gerritse, Sml. I, s. 5933, præmis 43).

34 Det skal følgelig vurderes, om situationen for en hjemmehørende og situationen for en ikke-hjemmehørende i relation til formuebeskatning — på samme måde som på området for indkomstbeskatning — som udgangspunkt ikke kan anses for at være sammenlignelige.

35 I den forbindelse skal der med henblik på vurderingen tages udgangspunkt i situationen for en person som D., der har 90% af sin formue i bopælsstaten og 10% i en anden medlemsstat, hvor der gælder bestemmelser om formuebeskatning som dem, der gælder i Nederlandene. Denne person er formueskattepligtig i denne anden medlemsstat for den del af formuen, der svarer til 10%, som findes i den stat, uden at have ret til noget bundfradrag. Hjemmehørende i denne anden medlemsstat beskattes af værdien af globalformuen, og ikke kun på denne medlemsstats område, nedsat med bundfradragsbeløbet.

36 Det bemærkes, at dette bundfradrag — som har til formål i det mindste delvist at sikre, at en del af den pågældende skattepligtiges globalformue fritages for formueskat — kun fuldt ud opfylder sin funktion, hvis hele den pågældende persons formue beskattes. Følgelig har ikke-hjemmehørende, der kun beskattes i denne anden medlemsstat af en del af deres formue, som udgangspunkt ikke ret til nævnte bundfradrag.

37 På samme måde som på området for indkomstbeskatning skal det således lægges til grund for så vidt angår formuebeskatning, at situationen for ikke-hjemmehørende er

forskellig fra situationen for hjemmehørende i det omfang ikke blot den væsentligste del af indkomsten, men også den væsentligste del af den ikke-hjemmehørendes formue normalt, er samlet i bopælsstaten. Følgelig er sidstnævnte medlemsstat bedre i stand til at tage hensyn til den pågældendes globale skatteevne ved i givet fald at indrømme ham de nedslag, der er fastsat i denne stats lovgivning.

38 Det følger heraf, at en skattepligtig, der alene har en ikke-væsentlig del af sin formue i en anden medlemsstat end bopælsmedlemsstaten, som udgangspunkt ikke befinder sig i en situation, der er sammenlignelig med situationen for hjemmehørende i denne anden medlemsstat, og at de pågældende myndigheders afslag på at indrømme den ikke-hjemmehørende det bundfradrag, som hjemmehørende har ret til, ikke indebærer, at den ikke-hjemmehørende forskelsbehandles.

39 Ifølge D. indebærer imidlertid den omstændighed, at lovgivningen i den pågældendes bopælsmedlemsstat ikke indeholder bestemmelser om formuebeskatning, at der i forhold til den pågældende ikke i nogen af de berørte medlemsstater tages hensyn til dennes personlige og familiemæssige forhold med henblik på anvendelsen af et nedslag, og derved skaber en situation, hvor den pågældende forskelsbehandles. D. har gjort gældende, at det bundfradrag, der indrømmes hjemmehørende i Nederlandene, tager højde for deres personlige og familiemæssige forhold, fordi fradragets størrelse afhænger af den pågældende skattepligtiges familiemæssige forhold. For at hindre, at han undergives en mindre fordelagtig behandling end den, der gives hjemmehørende i Nederlandene, har D. således gjort gældende, at denne medlemsstat bør give ham samme fordele som dem, der gives hjemmehørende.

40 Denne argumentation kan ikke tiltrædes.

41 Den forskellige behandling af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i den medlemsstat, hvor den pågældende person alene har 10% af sin formue, og afslaget på i den situation at indrømme adgang til bundfradrag, beror på den omstændighed,

at den pågældende alene har en ikke-væsentlig del af sin formue i denne stat, og at han således ikke befinder sig i en situation, der kan sammenlignes med situationen for hjemmehørende. Den omstændighed, at den pågældendes bopælsstat har afskaffet formuebeskatning, er uden betydning for denne faktiske situation. Da den pågældende har den væsentligste del af sin formue i bopælsstaten, er den medlemsstat, hvor han alene har en del af sin formue, ikke forpligtet til at indrømme ham de fordele, som medlemsstaten indrømmer sine egne borgere.

42 Det skal tilføjes, at de omstændigheder, der ligger til grund for tvisten i hovedsagen, adskiller sig fra de omstændigheder, der forelå i den sag, der lå til grund for Wallentin-dommen, for så vidt som beløb såsom de kostpenge, som Florian Wallentin modtog fra sine forældre, samt det stipendium, som han modtog fra den tyske stat, ikke efter deres art var skattepligtig indkomst i henhold til denne stats skattelovgivning. Under disse omstændigheder kan de beløb, som Florian Wallentin modtog fra Tyskland på den ene side, og den formue, som D. har i denne medlemsstat, på den anden side, ikke anses for sammenlignelige med henblik på afgørelsen af, om D. for så vidt angår beskatningen af den formue, han har i Nederlandene, bør have adgang til det bundfradrag, der er fastsat i sidstnævnte stats lovgivning.

43 Det første spørgsmål skal således besvares med, at artikel 56 EF og 58 EF ikke er til hinder for bestemmelser, hvorefter en medlemsstat ikke giver ikke-hjemmehørende skattepligtige, der har den væsentligste del af deres formue i bopælsmedlemsstaten, adgang til det bundfradrag, som indrømmes hjemmehørende skattepligtige.

Om det andet spørgsmål

Indledende bemærkninger

44 Det andet spørgsmål vedrører anvendelse af den belgisk-nederlandske overenskomst i forhold til traktatens bestemmelser om forbud mod forskelsbehandling på området

for de frie kapitalbevægelser. I overensstemmelse med artikel 25, stk. 3, i denne dobbeltbeskatningsoverenskomst, som finder anvendelse i de to medlemsstater, der er parter i denne overenskomst, har en fysisk person, der er bosiddende i Belgien, ret til lempelser og andre fordele i Nederlandene, som denne stat indrømmer sine egne borgere.

45 Det følger heraf, at en i Belgien hjemmehørende person, der befinder sig i en situation svarende til D.'s, og som i Nederlandene ejer fast ejendom, der kun udgør 10% af vedkommendes samlede formue, i modsætning til D. har ret til det bundfradrag, som Kongeriget Nederlandene indrømmer sine egne borgere ved formuebeskatning.

46 Med sit andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om den forskelsbehandling, der i dette tilfælde sker mellem en i Belgien hjemmehørende person og en i Tyskland hjemmehørende person, er lovlig. Retten ønsker nærmere bestemt oplyst, om artikel 56 EF og 58 EF er til hinder for, at en medlemsstat ved anvendelse af en bilateral dobbeltbeskatningsoverenskomst udelukkende indrømmer personer, der er hjemmehørende i den anden medlemsstat, der er part i overenskomsten, det bundfradrag, som staten indrømmer sine egne borgere, uden at udstrække denne ret til personer, der er hjemmehørende i andre medlemsstater.

Indlæg til Domstolen

47 D. har gjort gældende, at den forskel, der er en følge af anvendelsen af den belgisk-nederlandske overenskomst, mellem hans situation og situationen for en i Belgien hjemmehørende person, der befinder sig i en tilsvarende situation, udgør forskelsbehandling, der er forbudt i medfør af traktaten. For det første har Domstolen ganske vist accepteret forskelsbehandling mellem fællesskabsborgere som følge af fordelingen af beskatningskompetence, men indrømmelse af bundfradrag, der kun omfatter personer, der er hjemmehørende i Belgien, er ikke

et resultat af en sådan fordeling. For det andet er den behandling, som Kongeriget Nederlandene forbeholder personer, der er hjemmehørende i Belgien, heller ikke en afspejling af Kongeriget Belgiens gensidige behandling af personer, der er hjemmehørende i Nederlandene, eftersom sidstnævnte stat ikke længere opkræver formueskat og således ikke indrømmer noget bundfradrag for personer, der er hjemmehørende i Nederlandene, og som ejer fast ejendom på dets område.

48 De regeringer, der har afgivet indlæg, og Kommissionen har herimod gjort gældende, at den forskellige behandling af en person som D. og en i Belgien hjemmehørende person ikke er diskriminerende. De har gjort gældende, at en medlemsstat, der er part i en bilateral overenskomst, ikke på nogen måde har pligt til i medfør af traktaten at udstrække de fordele, som den indrømmer hjemmehørende i den anden kontraherende medlemsstat, til alle fællesskabsborgere. Disse regeringer og Kommissionen har understreget den risiko, som udstrækning af de fordele, der følger af en bilateral overenskomst, til alle fællesskabsborgere, ville medføre for anvendelse af eksisterende bilaterale overenskomster og for de overenskomster, som medlemsstaterne måtte have til hensigt at indgå i fremtiden, og den retsusikkerhed, denne udstrækning foranlediger.

Domstolens besvarelse

49 Det bemærkes, at i henhold til artikel 293 EF indleder medlemsstaterne i det omfang, det er nødvendigt, indbyrdes forhandlinger for til fordel for deres statsborgere at sikre afskaffelse af dobbeltbeskatning inden for Fællesskabet.

50 Domstolen fastslog i dom af 12. maj 1998, Gilly (sag C-336/96, Sml. I, s. 2793, præmis 23), at der hidtil, når bortses fra konvention 90/436/EØF om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (EFT 1990 L 225, s. 10), ikke på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger med henblik på forening eller harmonisering af bestemmelserne om afskaffelse af dobbeltbeskatning, og at medlemsstaterne ikke i medfør af artikel 293 EF har indgået nogen multilateral overenskomst herom.

D.

51 Da der ikke er truffet foranstaltninger på fællesskabsplan eller indgået konventioner, der omfatter alle medlemsstaterne, er der blevet indgået adskillige bilaterale overenskomster mellem sidstnævnte.

52 Som Domstolen allerede har fastslået, har medlemsstaterne frihed til i disse overenskomster at fastsætte tilknytningsmomenter med henblik på fordelingen af beskatningskompetencen (jf. dom af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 57). Domstolen har ligeledes fastslået, at forskelsbehandling mellem borgere fra de to kontraherende stater som følge af denne fordeling ikke er diskrimination i strid med artikel 39 EF (jf. Gilly-dommen, præmis 30).

53 Genstand for tvisten i hovedsagen er imidlertid ikke konsekvenserne af en fordeling af beskatningskompetencen i forhold til borgere eller hjemmehørende personer i de medlemsstater, der er parter i den samme overenskomst, men søger at etablere en sammenligning mellem situationen for en person, der er hjemmehørende i et i forhold til denne overenskomst tredjeland, og situationen for en person, der er omfattet af denne overenskomst.

54 I den forbindelse bemærkes, at anvendelsesområdet for en bilateral dobbeltbeskatningsoverenskomst er begrænset til de fysiske eller juridiske personer, der er nævnt i overenskomsten.

55 Der er imidlertid situationer, hvor de fordele, som følger af en bilateral overenskomst, kan udstrækkes til en hjemmehørende i en medlemsstat, der ikke er part i denne overenskomst.

56 Således har Domstolen i relation til en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem en medlemsstat og et tredjeland fastslået, at den medlemsstat, der er part i overenskomsten, i henhold til princippet om national behandling skal indrømme ikke-hjemmehørende selskabers faste driftssteder de fordele, der er hjemlet ved konventionen, på samme betingelser som dem, der gælder for hjemmehørende selskaber (jf. Saint-Gobain ZN-dommen, præmis 59).

57 I et sådant tilfælde anses den ikke-hjemmehørende skattepligtige, der råder over et fast driftssted i en medlemsstat, for at befinde sig i en situation, der svarer til situationen for en skattepligtig, der er hjemmehørende i denne stat.

58 Det er imidlertid vigtigt at understrege, at den forelæggende rets andet spørgsmål tager udgangspunkt i, at en ikke-hjemmehørende, såsom D., ikke befinder sig i en situation, der kan sammenlignes med situationen for en hjemmehørende i Nederlandene. Spørgsmålet har til formål at afklare, om D.'s situation kan sammenlignes med situationen for en anden ikke-hjemmehørende, der nyder fordel af en særlig behandling i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

59 En ensartet behandling i relation til formueskat i Nederlandene af en skattepligtig som D., der er bosiddende i Tyskland, og en skattepligtig, der er bosiddende i Belgien, forudsætter, at disse to skattepligtige anses for at være i den samme situation.

60 Det bemærkes, at for at undgå, at samme indkomst og samme formue beskattes såvel i Nederlandene som i Belgien, indeholder den belgisk-nederlandske overenskomst i artikel 24 bestemmelse om fordeling af beskatningskompetencen mellem disse to medlemsstater og fastsætter i sin artikel 25, stk. 3, en regel, hvorefter fysiske personer, der er bosiddende i en af disse to medlemsstater, i den anden stat har ret til personfradrag, der indrømmes af sidstnævnte til hjemmehørende personer.

61 Den omstændighed, at disse gensidige rettigheder og forpligtelser kun finder anvendelse på personer, der er bosiddende i en af de to kontraherende medlemsstater, er en naturlig følge af bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster. Det følger heraf, at en skattepligtig, der er hjemmehørende i Belgien, ikke befinder sig i samme situation som en skattepligtig, der er hjemmehørende uden for Belgien, for så vidt angår formueskat på fast ejendom, der er beliggende i Nederlandene.

62 En bestemmelse som den, der er fastsat i artikel 25, stk. 3, i den belgisk-nederlandske overenskomst, kan ikke anses for en fordel, der kan isoleres fra resten af overenskomsten. Den er derimod en del af overenskomsten og bidrager til dens overordnede balance.

63 I lyset af ovenstående bemærkninger skal det andet spørgsmål besvares med, at artikel 56 EF og 58 EF ikke er til hinder for, at en bestemmelse i en bilateral dobbeltbeskatningsoverenskomst, som den bestemmelse, der er genstand for hovedsagen, ikke — i en situation og under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen — udstrækkes til at omfatte en person, der er hjemmehørende i en medlemsstat, der ikke er part i nævnte overenskomst.

Om det tredje spørgsmål

64 Da det tredje spørgsmål er stillet for det tilfælde, at det første eller det andet spørgsmål besvares bekræftende, er det ufornødent at besvare dette spørgsmål.

Sagens omkostninger

65 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg til Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Store Afdeling) for ret:

1) **Artikel 56 EF og 58 EF er ikke til hinder for bestemmelser, hvorefter en medlemsstat ikke giver ikke-hjemmehørende skattepligtige, der har den væsentligste del af deres formue i bopælsmedlemsstaten, adgang til det bundfradrag, som indrømmes hjemmehørende skattepligtige.**

2) **Artikel 56 EF og 58 EF er ikke til hinder for, at en bestemmelse i en bilateral dobbeltbeskatningsoverenskomst, som den bestemmelse, der er genstand for hovedsagen, ikke — i en situation og under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen — udstrækkes til at omfatte en person, der er hjemmehørende i en medlemsstat, der ikke er part i nævnte overenskomst.**

Underskrifter