ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

5 juli 2005 *

In zaak C-376/03,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Nederland) bij beslissing van 24 juli 2003, ingekomen bij het Hof op 8 september 2003, in de procedure

D.

tegen

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

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Grote kamer),

samengesteld als volgt: V. Skouris, president, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas en A. Borg Barthet, kamerpresidenten, J.-P. Puissochet, R. Schintgen, N. Colneric, S. von Bahr (rapporteur), M. Ilešič, J. Malenovský, J. Klučka en U. Lõhmus, rechters,

* Procestaal: Nederlands.

advocaat-generaal: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
griffier: M.-F. Contet, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 14 september 2004,

gelet op de opmerkingen van:

— D., vertegenwoordigd door D. M. Weber en E. M. S. Spierts, advocaten,

— de Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen, vertegenwoordigd door G. P. Soethoudt als gemachtigde,

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door H. G. Sevenster en J. G. M. van Bakel als gemachtigden,

— de Belgische regering, vertegenwoordigd door E. Dominkovits als gemachtigde,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door A. Tiemann als gemachtigde,

— de Franse regering, vertegenwoordigd door G. de Bergues en C. Jurgensen-Mercier als gemachtigden,

— de Finse regering, vertegenwoordigd door A. Guimaraes-Purokoski als gemachtigde,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door M. Bethell en K. Manji als gemachtigden, bijgestaan door D. Wyatt, QC,

— 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 26 oktober 2004,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 73 B en 73 D EG-Verdrag (thans de artikelen 56 EG en 58 EG).

2 Het verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen D., Duits onderdaan, en de Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen ter zake van de weigering van laatstgenoemde om D. recht op aftrek van een belastingvrije som voor de vermogensbelasting te verlenen.

Rechtskader

De Wet op de vermogensbelasting

3 Ten tijde van de feiten van het hoofdgeding werd in het Koninkrijk der Nederlanden vermogensbelasting geheven op basis van de Wet op de vermogensbelasting 1964 (wet van 16 december 1964, Stb. 1964, 520; hierna: „Wet VB"). Het gaat om een directe belasting op het vermogen, waarvan het tarief 8 promille van het vermogen bedraagt.

4 Volgens artikel 1 van de Wet VB, in de versie die gold ten tijde van het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingjaar, zijn alle natuurlijke personen die in Nederland wonen (binnenlandse belastingplichtigen) en alle natuurlijke personen die, ofschoon zij niet in Nederland wonen, aldaar vermogen hebben (buitenlandse belastingplichtigen), aan de vermogensbelasting onderworpen.

5 Volgens artikel 3, leden 1 en 2, van de Wet VB worden binnenlandse belastingplichtigen belast naar hun wereldvermogen bij het begin van het kalenderjaar. Hun belastbare vermogen is gelijk aan de waarde van alle bezittingen verminderd met de waarde van alle schulden.

6 Op grond van artikel 12 van de Wet VB worden buitenlandse belastingplichtigen belast naar het vermogen dat zij bij het begin van het betrokken kalenderjaar in

Nederland bezitten. Hun belastbare vermogen is gelijk aan de waarde van hun bezittingen in Nederland verminderd met de waarde van de schulden die zij in die lidstaat hebben.

7 Volgens artikel 14, lid 2, van de Wet VB hebben binnenlandse belastingplichtigen het recht om een belastingvrije som op hun wereldvermogen in mindering te brengen, terwijl buitenlandse belastingplichtigen wier vermogen in Nederland wordt belast, geen recht op die belastingvrije som hebben.

8 Op grond van artikel 14, lid 3, van de Wet VB verschilt het bedrag van de belastingvrije som naargelang de binnenlandse belastingplichtigen in tariefgroep I, voor ongehuwden, dan wel in tariefgroep II, voor gehuwden, vallen. In het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingjaar bedroeg de belastingvrije som voor ongehuwden 193 000 NLG en voor gehuwden 241 000 NLG.

9 Bij besluit van 18 april 2003, dat is vastgesteld naar aanleiding van een uitspraak van het Gerechtshof te 's-Gravenhage van 18 juli 2000, heeft de Staatssecretaris van Financiën goedgekeurd dat deze belastingvrije som ook wordt toegekend aan buitenlandse belastingplichtigen, wanneer hun vermogen voor 90 % of meer in Nederland is gelegen.

De overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting

10 De overeenkomst tussen de regering van het Koninkrijk België en de regering van het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot het vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de belastingheffing (hierna: „Belgisch-Nederlandse overeenkomst") is op 19 oktober 1970 gesloten.

11 Artikel 23, paragraaf 1, van deze overeenkomst, dat is opgenomen in het hoofdstuk betreffende de vermogensbelasting, luidt:

„Vermogen bestaande uit onroerende goederen [...] mag worden belast in de Staat waar deze goederen zijn gelegen."

12 Artikel 24 van deze overeenkomst is opgenomen in het hoofdstuk „Bepalingen tot vermijding van dubbele belasting". Paragraaf 1 ervan betreft inwoners van Nederland en paragraaf 2 inwoners van België. Volgens artikel 24, paragraaf 1, punt 1, is „Nederland [...] bevoegd bij het heffen van belasting van zijn inwoners in de grondslag waarnaar de belasting wordt geheven, de bestanddelen van het inkomen of het vermogen te begrijpen die overeenkomstig de bepalingen van deze Overeenkomst in België mogen worden belast". Punt 2 van deze paragraaf bepaalt dat in dat geval een vermindering op het belastingbedrag wordt toegepast om rekening te houden met de in België betaalde belasting en stelt een regel vast voor de berekening van deze vermindering. Artikel 24, paragraaf 2, bevat specifieke bepalingen voor inwoners van België die inkomsten uit Nederland hebben genoten.

13 Artikel 25, paragraaf 3, van de Belgisch-Nederlandse overeenkomst, dat het opschrift „Non-discriminatie" draagt, luidt:

„Natuurlijke personen die inwoner zijn van een van de Staten genieten in de andere Staat dezelfde persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van burgerlijke staat of samenstelling van het gezin als laatstbedoelde Staat aan zijn eigen inwoners verleent."

De regeling betreffende de vergoeding van proceskosten

14 Op grond van de Algemene Wet Bestuursrecht en het Besluit proceskosten bestuursrecht wordt de vergoeding van de proceskosten bepaald volgens een forfaitair systeem. Aan door een derde beroepsmatig verrichte proceshandelingen worden punten toegekend die een bedrag aan vergoeding opleveren. In bepaalde gevallen is het mogelijk om van dit systeem af te wijken en een hoger vergoedingsbedrag te verkrijgen.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

15 D. is woonachtig in Duitsland. Op 1 januari 1998 bestond 10 % van zijn vermogen uit in Nederland gelegen onroerende zaken, terwijl de rest van zijn vermogen in Duitsland werd gehouden. Overeenkomstig artikel 1 van de Wet VB is hij voor het jaar 1998 als buitenlands belastingplichtige onderworpen aan de vermogensbelasting.

16 Ofschoon zijn vermogen niet voor 90 % in Nederland was gelegen, heeft D. met een beroep op het gemeenschapsrecht verzocht om in aanmerking te komen voor een belastingvrije som bedoeld in artikel 14, lid 2, van de Wet VB. De Inspecteur van de Belastingdienst heeft zijn verzoek echter afgewezen.

17 In het tegen die afwijzing bij het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ingestelde beroep heeft D. gesteld dat er sprake is van een discriminatie, met name gelet op de bepalingen van de artikelen 56 EG en 58 EG alsmede van de Belgisch-Nederlandse overeenkomst.

18 D. betwist eveneens de rechtmatigheid van de Nederlandse regeling betreffende de vergoeding van proceskosten op grond dat hij, zelfs wanneer hij in het gelijk werd gesteld, slechts een beperkte vergoeding zou kunnen krijgen, hetgeen de uitoefening van de door de communautaire rechtsorde verleende rechten uiterst moeilijk, ja zelfs onmogelijk maakt.

19 Van oordeel dat twijfel bestaat over de argumenten die D. aan het gemeenschapsrecht ontleent, heeft het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

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

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

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

Beantwoording van de eerste vraag

Bij het Hof ingediende opmerkingen

20 Volgens D. vormt een regeling als de in het hoofdgeding aan de orde zijnde Nederlandse regeling een met artikel 56 EG strijdige en door artikel 58 EG niet gerechtvaardigde belemmering van het vrije verkeer van kapitaal, omdat zij een discriminatie bewerkstelligt van niet-ingezetenen die investeren in onroerende zaken die in Nederland zijn gelegen. Zo heeft, wanneer de ingezetene en de niet-ingezetene hetzelfde vermogen in die lidstaat hebben, alleen de ingezetene recht op aftrek van een belastingvrije som voor de berekening van zijn vermogensbelasting.

21 Er is geen enkele objectieve omstandigheid die een verschillende behandeling kan rechtvaardigen van de beide categorieën belastingplichtigen in de zin van de rechtspraak van het Hof (arrest van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, Jurispr. blz. I-225). De omstandigheid dat niet-ingezetenen beperkt aan de vermogensbelasting zijn onderworpen, namelijk alleen voor het deel van hun vermogen dat zich in Nederland bevindt, terwijl ingezetenen onbeperkt aan die belasting zijn onderworpen voor hun wereldvermogen, vormt geen objectief verschil, maar is het gevolg van de beperking van de heffingsbevoegdheid van de lidstaten.

22 D. voegt hieraan toe dat de vermogensbelasting moet worden onderscheiden van de inkomstenbelasting die aan de orde was in de zaak waarin het voormelde arrest Schumacker is gewezen. De oplossingen die op het gebied van de inkomstenbelasting gelden, kunnen niet noodzakelijk worden toegepast op de vermogensbelasting. Anders dan wordt aangenomen bij de inkomstenbelasting, is het voor de vermogensbelasting niet relevant dat het zwaartepunt van het vermogen van de belastingplichtige in zijn woonstaat is geconcentreerd.

23 De Nederlandse, de Belgische, de Duitse en de Franse regering alsmede de Commissie van de Europese Gemeenschappen zijn daarentegen van mening dat ingezetenen en niet-ingezetenen zich, wat de directe belastingen betreft, in de regel niet in een vergelijkbare situatie bevinden en dat de door D. betwiste verschillende behandeling verenigbaar is met de regels van het Verdrag.

Antwoord van het Hof

24 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat een investering in onroerende zaken als die welke D. in Nederland heeft gedaan, een kapitaalbeweging vormt in de zin van

artikel 1 van richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag (PB L 178, blz. 5) en van de nomenclatuur van het kapitaalverkeer die in bijlage I bij die richtlijn is opgenomen. Deze nomenclatuur heeft haar indicatieve waarde voor de definitie van het begrip kapitaalverkeer behouden (zie arrest van 23 september 2003, Ospelt en Schlössle Weissenberg, C-452/01, Jurispr. blz. I-9743, punt 7). Een dergelijke investering valt binnen de werkingssfeer van de regels betreffende het vrije verkeer van kapitaal in de artikelen 56 EG en volgende.

25 Artikel 56 EG verbiedt, onder voorbehoud van de bepalingen van artikel 58 EG, alle beperkingen van het kapitaalverkeer. Uit artikel 58, leden 1 en 3, EG volgt dat de lidstaten in hun belastingwetgeving onderscheid mogen maken tussen binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen, voorzover dit onderscheid noch een middel tot willekeurige discriminatie, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer vormt.

26 Het Hof heeft erkend dat bij de directe belastingen de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen in het algemeen niet vergelijkbaar zijn (arrest Schumacker, reeds aangehaald, punt 31).

27 Met betrekking tot de inkomstenbelasting heeft het Hof geoordeeld dat de situatie van de ingezetene verschilt van die van de niet-ingezetene, aangezien in zijn geval de belangrijkste inkomstenbestanddelen gewoonlijk in de woonstaat zijn geconcentreerd. Voorts beschikt deze staat in het algemeen over de nodige gegevens om de totale draagkracht van de belastingplichtige, gelet op zijn persoonlijke en gezinssituatie, te kunnen beoordelen (arrest Schumacker, reeds aangehaald, punt 33).

28 Het Hof heeft daaruit geconcludeerd dat wanneer een lidstaat een niet-ingezetene niet in aanmerking laat komen voor bepaalde belastingvoordelen die hij aan de

ingezetene verleent, dat in de regel niet discriminerend is, aangezien deze twee categorieën belastingplichtigen zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden.

29 Het Hof heeft echter overwogen dat dit anders kan zijn wanneer de niet-ingezetene geen inkomsten van betekenis in zijn woonstaat geniet en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen haalt uit de arbeid verricht in de werkstaat, met als gevolg dat de woonstaat hem niet de voordelen kan toekennen die voortvloeien uit de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie. Tussen de situatie van een dergelijke niet-ingezetene en die van een in een soortgelijke functie werkzame ingezetene bestaat dan geen objectief verschil dat grond kan opleveren voor een verschillende behandeling ten aanzien van het in aanmerking nemen bij de belastingheffing van de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige (zie onder meer arrest Schumacker, reeds aangehaald, punten 36 en 37, en arrest van 1 juli 2004, Wallentin, C-169/03, Jurispr. blz. I-6443, punt 17).

30 Aldus heeft het Hof aanvaard dat een lidstaat voor de toekenning van een voordeel aan niet-ingezetenen als voorwaarde stelt dat ten minste 90 % van hun wereldinkomen in die lidstaat aan belasting is onderworpen (arrest van 14 september 1999, Gschwind, C-391/97, Jurispr. blz. I-5451, punt 32).

31 De situatie van de vermogensbelastingplichtige komt in verschillende opzichten overeen met die van de inkomstenbelastingplichtige.

32 Om te beginnen is de vermogensbelasting, evenals de inkomstenbelasting, een directe belasting die wordt vastgesteld op basis van de draagkracht van de belastingplichtige. De vermogensbelasting wordt dikwijls aangemerkt als een aanvulling op de inkomstenbelasting, die met name betrekking heeft op het kapitaal.

33 Voorts bezit de vermogensbelastingplichtige in de regel het grootste deel van zijn vermogen in de staat waarvan hij ingezetene is. Zoals het Hof reeds heeft vastgesteld, vormt die lidstaat meestal de plaats waar de belastingplichtige het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft (zie arrest van 12 juni 2003, Gerritse, C-234/01, Jurispr. blz. I-5933, punt 43).

34 Derhalve moet worden nagegaan of in het kader van de vermogensbelasting de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen, net zoals bij de inkomstenbelasting, in het algemeen niet vergelijkbaar zijn.

35 In dit verband moet de situatie worden onderzocht van een persoon als D., wiens vermogen zich voor 90 % bevindt in de lidstaat waarvan hij ingezetene is en voor 10 % in een andere lidstaat waar een wettelijke regeling inzake de vermogensbelasting als die in Nederland geldt. Deze persoon wordt in die andere lidstaat voor het deel dat overeenkomt met de 10 % van het vermogen dat hij aldaar bezit, onderworpen aan de vermogensbelasting zonder dat hij in aanmerking komt voor een belastingvrije som. De ingezetenen van die andere lidstaat betalen belasting over de waarde van het totale vermogen dat zij wereldwijd, en niet alleen op het grondgebied van die staat, bezitten, verminderd met een belastingvrije som.

36 Vastgesteld zij dat deze belastingvrije som — waarmee moet worden verzekerd dat althans een deel van het totale vermogen van de betrokken belastingplichtige is vrijgesteld van de vermogensbelasting — slechts volledig effect kan sorteren wanneer de belastingheffing betrekking heeft op het totale vermogen van de betrokkene. Niet-ingezetenen die in die andere lidstaat slechts over een deel van hun vermogen belasting moeten betalen, hebben daarom in het algemeen geen recht op die belastingvrije som.

37 Evenals bij de inkomstenbelasting moet er voor de vermogensbelasting dus van worden uitgegaan dat de situatie van de niet-ingezetene verschilt van die van de

ingezetene, aangezien niet alleen het belangrijkste deel van de inkomsten, maar eveneens het belangrijkste deel van het vermogen van laatstgenoemde gewoonlijk geconcentreerd is in de staat waarvan hij ingezetene is. Die lidstaat is dus het best in staat om rekening te houden met de volledige draagkracht van de ingezetene door hem eventueel de in zijn wettelijke regeling voorziene belastingvrije sommen toe te kennen.

38 Hieruit volgt dat een belastingplichtige die slechts een niet-wezenlijk deel van zijn vermogen bezit in een andere lidstaat dan de staat waarvan hij ingezetene is, zich in de regel niet in een situatie bevindt die vergelijkbaar is met die van de ingezetenen van die andere lidstaat, en dat de weigering van de betrokken autoriteiten om hem de belastingvrije som toe te kennen waarvoor die ingezetenen wel in aanmerking komen, geen discriminatie jegens hem oplevert.

39 Volgens D. brengt de omstandigheid dat de regeling van de woonstaat van de betrokkene geen vermogensbelasting kent, echter mee dat in geen van de betrokken lidstaten voor de toepassing van een belastingvrije som rekening wordt gehouden met diens persoonlijke en gezinssituatie, waardoor deze wordt gediscrimineerd. In Nederland wordt door de aftrek van de belastingvrije som voor ingezetenen rekening gehouden met hun persoonlijke en gezinssituatie, aangezien die belastingvrije som verschilt naar gelang van de echtelijke staat van de betrokken belastingplichtige. Om te vermijden dat hij minder gunstig wordt behandeld dan Nederlandse ingezetenen, zou die lidstaat hem dus dezelfde voordelen moeten toekennen als de ingezetenen genieten.

40 Dit betoog kan niet worden aanvaard.

41 Dat ingezetenen en niet-ingezetenen verschillend worden behandeld door de lidstaat waarin de betrokkene slechts 10 % van zijn vermogen bezit en in dat geval geen aftrek van een belastingvrije som plaatsvindt, wordt immers verklaard door het feit

dat de betrokkene slechts een niet-wezenlijk deel van zijn vermogen in die lidstaat bezit en hij zich dus niet in een situatie bevindt die vergelijkbaar is met die van de ingezetenen. De omstandigheid dat de woonstaat van de betrokkene de vermogensbelasting heeft afgeschaft, heeft geen invloed op deze feitelijke situatie. Aangezien de betrokkene het belangrijkste deel van zijn vermogen bezit in de staat waarvan hij ingezetene is, is de lidstaat waarin hij slechts een deel van zijn vermogen bezit niet verplicht hem de voordelen toe te kennen die hij aan zijn eigen ingezetenen toekent.

42 Bovendien verschillen de omstandigheden van het hoofdgeding van die van de zaak waarin het voormelde arrest Wallentin is gewezen, aangezien bedragen als de toelage die Wallentin van zijn ouders kreeg en het stipendium dat hij van de Duitse overheid ontving, op zich geen inkomsten vormden die krachtens Duits belastingrecht belastbaar waren. Derhalve kunnen de door Wallentin in Duitsland ontvangen bedragen en het vermogen dat D. in die lidstaat bezit niet vergelijkbaar worden geacht voor de beantwoording van de vraag of D. voor de belasting van het vermogen dat hij in Nederland bezit, in aanmerking moet kunnen komen voor een belastingvrije som die de wettelijke regeling van laatstgenoemde lidstaat voorziet.

43 Op de eerste vraag moet derhalve worden geantwoord dat de artikelen 56 EG en 58 EG zich niet verzetten tegen een regeling op grond waarvan een lidstaat aan buitenlandse belastingplichtigen die het belangrijkste deel van hun vermogen bezitten in de staat waarvan zij ingezetenen zijn, het recht op belastingvrije sommen weigert die hij aan binnenlandse belastingplichtigen verleent.

Beantwoording van de tweede vraag

Inleidende opmerkingen

44 De tweede vraagt betreft de toepassing van de Belgisch-Nederlandse overeenkomst, gelet op de verdragsregels die discriminatie op het gebied van het vrije kapitaal-

verkeer verbieden. Overeenkomstig artikel 25, paragraaf 3, van deze overeenkomst, waarvan de bepalingen gelden voor de twee lidstaten die partij zijn bij die overeenkomst, geniet een in België woonachtig natuurlijk persoon in Nederland dezelfde aftrekken en andere voordelen die laatstgenoemde staat aan zijn eigen inwoners verleent.

45 Hieruit volgt dat een Belgisch ingezetene die in een soortgelijke situatie als D. verkeert en in Nederland onroerende zaken bezit die slechts 10 % van de waarde van zijn gehele vermogen vertegenwoordigen, anders dan D., recht heeft op de belastingvrije som die het Koninkrijk der Nederlanden op het gebied van de vermogensbelasting aan zijn eigen ingezetenen toekent.

46 De tweede vraag van de verwijzende rechter houdt in of de verschillende behandeling die in een dergelijk geval bestaat tussen de ingezetene van België en die van Duitsland, vanuit het oogpunt van het Verdrag rechtmatig is. Deze rechter wenst met name te vernemen of de artikelen 56 EG en 58 EG zich ertegen verzetten dat een lidstaat de vermindering met een belastingvrije som die hij aan zijn eigen ingezetenen toestaat, krachtens een bilaterale overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting uitsluitend toekent aan ingezetenen van de andere staat die partij is bij die overeenkomst, zonder deze vermindering uit te breiden tot ingezetenen van de andere lidstaten.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

47 D. stelt dat het uit de toepassing van de Belgisch-Nederlandse overeenkomst voortvloeiende verschil tussen zijn situatie en die van een Belgisch ingezetene die in een gelijkwaardige situatie verkeert, een door het Verdrag verboden discriminatie vormt. Het Hof heeft weliswaar toegestaan dat gemeenschapsonderdanen als gevolg van de verdeling van de heffingsbevoegdheden verschillend worden behandeld, doch het feit dat de belastingvrije som alleen aan ingezetenen van België wordt toegekend, is niet het gevolg van een dergelijke verdeling. Bovendien worden ingezetenen van België in het Koninkrijk der Nederlanden en ingezetenen van Nederland in het

Koninkrijk België evenmin behandeld op basis van wederkerigheid, aangezien in België geen vermogensbelasting meer wordt geheven en deze staat dus geen enkele belastingvrije som toekent aan Nederlandse ingezetenen die op zijn grondgebied onroerende zaken bezitten.

48 De regeringen die opmerkingen hebben ingediend en de Commissie stellen daarentegen dat de verschillende behandeling van een persoon als D. en een Belgisch ingezetene niet discriminatoir is. Een lidstaat die partij is bij een bilaterale overeenkomst, is op grond van het Verdrag op geen enkele wijze gehouden om de voordelen die hij aan ingezetenen van de overeenkomstsluitende lidstaat verleent, uit te breiden tot alle ingezetenen van de Gemeenschap. Die regeringen en de Commissie wijzen op het gevaar dat de uitbreiding van de in een bilaterale overeenkomst voorziene voordelen tot alle ingezetenen van de Gemeenschap zou meebrengen voor de toepassing van de bestaande bilaterale overeenkomsten en van die welke de lidstaten in de toekomst zouden willen sluiten, en op de rechtsonzekerheid die deze uitbreiding zou teweegbrengen.

Antwoord van het Hof

49 Er zij aan herinnerd dat de lidstaten op grond van artikel 293 EG, voorzover nodig, met elkaar in onderhandeling treden ter verzekering, voor hun onderdanen, van de afschaffing van dubbele belasting binnen de Gemeenschap.

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

51 Bij gebreke van andere communautaire maatregelen of verdragen waarbij alle lidstaten partij zijn, hebben de lidstaten talrijke bilaterale verdragen gesloten.

52 Zoals het Hof reeds heeft vastgesteld, staat het de lidstaten vrij om in het kader van deze verdragen de aanknopingsfactoren ter verdeling van de heffingsbevoegdheid vast te stellen (zie arrest van 21 september 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Jurispr. blz. I-6161, punt 57). Het Hof heeft eveneens erkend dat een verschillende behandeling van onderdanen van de twee verdragsluitende staten als gevolg van deze verdeling, niet een met artikel 39 EG strijdige discriminatie kan opleveren (zie arrest Gilly, reeds aangehaald, punt 30).

53 In het hoofdgeding gaat het echter niet om de gevolgen van een verdeling van heffingsbevoegdheden voor de onderdanen of de ingezetenen van lidstaten die partij zijn bij een en hetzelfde verdrag, maar om een vergelijking tussen de situatie van een persoon die ingezetene is van een staat die geen partij is bij een dergelijk verdrag, en die van een persoon die onder dat verdrag valt.

54 In dit verband zij erop gewezen dat de werkingssfeer van een bilateraal belasting-verdrag beperkt is tot de in dat verdrag genoemde natuurlijke of rechtspersonen.

55 Er bestaan echter situaties waarin de voordelen van een bilateraal verdrag kunnen worden uitgebreid tot een ingezetene van een lidstaat die geen verdragspartij is.

56 Zo heeft het Hof geoordeeld dat in het geval van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting tussen een lidstaat en een derde land, de lidstaat die partij is bij dat verdrag ingevolge het beginsel van de nationale behandeling verplicht is, de in het verdrag voorziene voordelen onder dezelfde voorwaarden aan vaste inrichtingen van buitenlandse vennootschappen te verlenen als aan binnenlandse vennootschappen (zie arrest Saint-Gobain ZN, reeds aangehaald, punt 59).

57 In een dergelijk geval wordt de buitenlandse belastingplichtige die in een lidstaat over een vaste inrichting beschikt, geacht in een situatie te verkeren die gelijkwaardig is aan die van een belastingplichtige die ingezetene van die staat is.

58 Er moet echter aan worden herinnerd dat de tweede vraag van de verwijzende rechter uitgaat van de veronderstelling dat een niet-ingezetene als D. niet in een situatie verkeert die vergelijkbaar is met die van een Nederlands ingezetene. De vraag is erop gericht te vernemen of de situatie van D. kan worden vergeleken met die van een andere niet-ingezetene die op grond van een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting een bijzondere behandeling geniet.

59 Voor een gelijke behandeling voor de Nederlandse vermogensbelasting van een belastingplichtige als D., die Duits ingezetene is, en een belastingplichtige die Belgisch ingezetene is, moeten deze beide belastingplichtigen worden geacht in dezelfde situatie te verkeren.

60 Er zij evenwel op gewezen dat, teneinde te vermijden dat dezelfde inkomsten en hetzelfde vermogen zowel in Nederland als in België worden belast, artikel 24 van de Belgisch-Nederlandse overeenkomst voorziet in een verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen deze beide lidstaten, en artikel 25, paragraaf 3, van die overeenkomst bepaalt dat natuurlijke personen die inwoner zijn van één van beide staten in de andere staat dezelfde persoonlijke aftrekken genieten als laatstgenoemde staat aan zijn eigen inwoners verleent.

61 Het feit dat deze wederkerige rechten en verplichtingen slechts gelden voor personen die ingezetenen zijn van één van de beide verdragsluitende lidstaten is een inherent gevolg van bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting. Hieruit volgt dat een belastingplichtige die Belgisch ingezetene is zich met betrekking tot de vermogensbelasting over in Nederland gelegen onroerende zaken niet in dezelfde situatie bevindt als een belastingplichtige die buiten België woont.

62 Een regel als die van artikel 25, paragraaf 3, van de Belgisch-Nederlandse overeenkomst kan niet worden beschouwd als een voordeel dat kan worden losgekoppeld van de rest van de overeenkomst, maar maakt daarvan integrerend deel uit en draagt bij tot het algehele evenwicht ervan.

63 Gelet op de voorgaande overwegingen, moet op de tweede vraag worden geantwoord dat de artikelen 56 EG en 58 EG zich niet ertegen verzetten dat een in een bilaterale overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting opgenomen regel als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, in een situatie en in omstandigheden als die van het hoofdgeding niet wordt uitgebreid tot een ingezetene van een lidstaat die geen partij is bij die overeenkomst.

Beantwoording van de derde vraag

64 Aangezien de derde vraag alleen is gesteld voor het geval één van de eerste twee vragen bevestigend zou worden beantwoord, behoeft deze geen beantwoording.

Kosten

65 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 (Grote kamer) verklaart voor recht:

1) **De artikelen 56 EG en 58 EG verzetten zich niet tegen een regeling op grond waarvan een lidstaat aan buitenlandse belastingplichtigen die het belangrijkste deel van hun vermogen bezitten in de staat waarvan zij ingezetenen zijn, het recht op belastingvrije sommen weigert die hij aan binnenlandse belastingplichtigen verleent.**

2) **De artikelen 56 EG en 58 EG verzetten zich niet ertegen dat een in een bilaterale overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting opgenomen regel als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, in een situatie en in omstandigheden als die van het hoofdgeding niet wordt uitgebreid tot een ingezetene van een lidstaat die geen partij is bij die overeenkomst.**

ondertekeningen