DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 5 juli 2005* [1]

I mål C-376/03,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Nederländerna), genom beslut av den 24 juli 2003, som inkom till domstolen den 8 september 2003, i målet

**D.**

mot

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

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, avdelningsordförandena P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas och A. Borg Barthet samt domarna J.-P. Puissochet, R. Schintgen, N. Colneric, S. von Bahr (referent), M. Ilešič, J. Malenovský, J. Klučka och U. Lõhmus,

1 * Rättegångsspråk: nederländska.

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören M.-F. Contet,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 14 september 2004,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— D., genom D.M. Weber och E.M.S Spierts, advocaten,

— Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen, genom G.P. Soethoudt, i egenskap av ombud,

— Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster och J.G.M. van Bakel, båda i egenskap av ombud,

— Belgiens regering, genom E. Dominkovits, i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom A. Tiemann, i egenskap av ombud,

— Frankrikes regering, genom G. de Bergues och C. Jurgensen-Mercier, båda i egenskap av ombud,

— Finlands regering, genom A. Guimaraes-Purokoski, i egenskap av ombud,

— Förenade kungarikets regering, genom M. Bethell och K. Manji, båda i egenskap av ombud, biträdda av D. Wyatt, QC,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och A. Weimar, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 26 oktober 2004 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

## Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 73b och 73d i EG-fördraget (nu artiklarna 56 EG och 58 EG).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan den tyske medborgaren D. och Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (den nederländska skattemyndigheten) angående dess beslut att inte medge D. ett grundavdrag vid förmögenhetsbeskattningen.

## Tillämpliga bestämmelser

*Förmögenhetsskattelagen*

3 Vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen påförde Konungariket Nederländerna en förmögenhetsskatt med stöd av lag av den 16 december 1964 om förmögenhetsskatt (Wet op de vermogensbelasting 1964, Stbl. 1964, s. 520) (nedan kallad Wet VB). Denna utgör en direkt skatt på förmögenhet och tas ut med åtta promille av förmögenheten.

4 Enligt artikel 1 Wet VB, i den lydelse som gällde under det taxeringsår som avses i målet vid den nationella domstolen, är fysiska personer som är bosatta i Nederländerna (i landet bosatta personer) skattskyldiga för förmögenhetsskatt. Detsamma gäller för fysiska personer som inte är bosatta i Nederländerna men som har förmögenhet i den staten (i landet ej bosatta personer).

5 Enligt artikel 3.1 och 3.2 i denna lag beskattas i landet bosatta personer för sin samlade förmögenhet vid ingången av kalenderåret. Deras skattepliktiga förmögenhet är lika med värdet på deras tillgångar minskat med värdet på deras samlade skulder.

6 Enligt artikel 12 i nämnda lag beskattas i landet ej bosatta personer för den förmögenhet de besitter i Nederländerna vid ingången av det aktuella kalenderåret.

Deras skattepliktiga förmögenhet är lika med värdet på deras tillgångar i Nederländerna minskat med värdet på de skulder som de har i denna medlemsstat.

7 I artikel 14.2 Wet VB föreskrivs att i landet bosatta personer skall medges ett grundavdrag som dras av från deras samlade förmögenhet medan i landet ej bosatta personer som beskattas för den förmögenhet de har i Nederländerna inte medges sådant grundavdrag.

8 Enligt artikel 14.3 i lagen varierar grundavdrag beroende på om de i landet bosatta personerna omfattas av skatteklass I, för ensamstående, eller skatteklass II, som gäller för äkta makar. Under det taxeringsår som är i fråga i målet vid den nationella domstolen uppgick grundavdrag till 193 000 NLG för personer i skatteklass I och till 241 000 NLG för personer i skatteklass II.

9 Den 18 april 2003 beslutade finansministern, med stöd av en dom från Gerechtshof te 's-Gravenhage av den 18 juli 2000, att det aktuella grundavdraget även skall medges de i landet ej bosatta personer som har minst 90 procent av sin förmögenhet placerad i Nederländerna.

*Avtalet om undvikande av dubbelbeskattning*

10 Avtalet mellan Belgiens och Nederländernas regeringar om undvikande av dubbelbeskattning i fråga om inkomst och förmögenhet samt om andra frågor rörande skatter undertecknades den 19 oktober 1970 (nedan kallat det belgisk-nederländska avtalet).

11 Artikel 23.1 i detta avtal ingår i kapitlet om beskattning av förmögenhet och har följande lydelse:

"Förmögenhet bestående av fast egendom, ..., skall beskattas i den stat där denna egendom är belägen."

12 Artikel 24 i nämnda avtal ingår i kapitlet med rubriken "Metoder för att undanröja dubbelbeskattning". Paragraferna 1 och 2 i artikeln rör personer som är bosatta i Nederländerna respektive personer som är bosatta i Belgien. Enligt paragraf 1 punkt 1 i artikeln får "Nederländerna ... vid beskattningen av personer med hemvist i den egna staten i beskattningsunderlaget räkna in sådan inkomst eller förmögenhet som i enlighet med bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Belgien". I paragraf 1 punkt 2 i samma artikel föreskrivs för detta fall att den nederländska skatten skall nedsättas med hänsyn till den skatt som erlagts i Belgien. Nedsättningen skall beräknas enligt den metod som anges i artikeln. Paragraf 2 i nämnda artikel innehåller särskilda bestämmelser för personer som är bosatta i Belgien och som har erhållit inkomster från Nederländerna.

13 Artikel 25 paragraf 3 i det belgisk-nederländska avtalet har beteckningen "förbud mot diskriminering" och innehåller följande föreskrifter:

"Fysiska personer som är bosatta i den ena av staterna skall i den andra staten ha rätt till samma personliga avdrag, skattebefrielser och skattenedsättningar på grund av civilstånd eller försörjningsplikt mot familj som personer bosatta i den egna staten."

*Lagstiftning om rättegångskostnader*

14 Enligt den allmänna förvaltningslagen (Algemene Wet Bestuursrecht) och förordningen om rättegångskostnader (Besluit proceskosten bestuursrecht) fastställs ersättning för rättegångskostnader enligt ett schablonsystem. De olika arbetsmoment som utförs av en yrkesverksam jurist poängsätts, varpå poängen omvandlas till ett ersättningsbelopp. Det går i vissa fall att avvika från detta system och uppnå ett högre ersättningsbelopp.

**Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna**

15 D. är bosatt i Tyskland. Den 1 januari 1998 bestod hans förmögenhet till 10 procent av fast egendom belägen i Nederländerna medan återstoden av förmögenheten var belägen i Tyskland. I enlighet med artikel 1 Wet VB förmögenhetsbeskattades D. för beskattningsåret 1998 i egenskap av i landet ej bosatt person.

16 Trots att D. inte hade 90 procent av sin förmögenhet placerad i Nederländerna begärde han att få det grundavdrag som avses i artikel 14.2 Wet VB och åberopade gemenskapsrätten till stöd för sin begäran, vilken emellertid avslogs av skattemyndigheten.

17 D. överklagade skattemyndighetens beslut att avslå hans begäran till Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. Till stöd för sitt överklagande åberopade han att det förelåg en diskriminering med hänsyn bland annat till bestämmelserna i artiklarna 56 EG och 58 EG och till det belgisk-nederländska avtalet.

18 D. ifrågasatte också huruvida den nederländska lagstiftningen om rättegångskostnader var välgrundad. Även om han vann framgång med sina argument vore det nämligen omöjligt för honom att erhålla annat än en begränsad ersättning för sina processkostnader. Därmed skulle det vara extremt svårt och till och med omöjligt för honom att utöva sina gemenskapsrättsliga rättigheter.

19 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch fann det vara oklart vad som gäller i fråga om D:s argument angående gemenskapsrätten och beslutade därför att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EG-domstolen:

"1) Utgör gemenskapsrätten, särskilt artikel 56 EG och följande artiklar, hinder för en tillämpning av sådana bestämmelser som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilka en i landet bosatt person alltid har rätt till ett grundavdrag vid förmögenhetsbeskattningen, medan en i landet ej bosatt person inte har en sådan rätt om förmögenheten huvudsakligen är belägen i den stat där den skattskyldige är bosatt (där förmögenhetsskatt inte tas ut)?

2) Om den första frågan besvaras nekande, påverkas då bedömningen i förevarande fall av att Nederländerna tillerkänner personer som är bosatta i Belgien (där det inte längre finns någon förmögenhetsskatt), vilka för övrigt befinner sig i en jämförbar situation, rätt till grundavdrag genom ett bilateralt avtal?

3) Om någon av de två föregående frågorna skall besvaras jakande, utgör då gemenskapsrätten hinder för en tillämpning av en sådan lagstiftning om rättegångskostnader som den som är i fråga i förevarande mål, enligt vilken i princip endast en begränsad del av processkostnaderna ersätts när en nationell domstol bifaller en enskilds talan på grund av att gemenskapsrätten har åsidosatts?"

**Den första frågan**

*Yttranden som inkommit till domstolen*

20 D. har hävdat att en lagstiftning som den nederländska, vilken är i fråga i målet vid den nationella domstolen, utgör ett hinder för den fira rörligheten för kapital i strid med artikel 56 EG, samt att detta hinder inte kan rättfärdigas med stöd av artikel 58 EG, då nämnda lagstiftning innebär en diskriminering av i Nederländerna ej bosatta personer som har investerat i fast egendom där. I fall av lika stora förmögenheter i medlemsstaten är det alltså bara i landet bosatta personer som har rätt till ett grundavdrag vid beräkningen av förmögenhetsskatten.

21 Det föreligger inte några objektiva omständigheter som i enlighet med domstolens rättspraxis kan rättfärdiga en skillnad i behandlingen av de båda kategorierna av skattskyldiga personer (dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker, REG 1995, s. I-225). Den omständigheten att i landet ej bosatta personer endast i begränsad omfattning beskattas för sin förmögenhet, det vill säga bara den del av förmögenheten som är belägen i Nederländerna, medan i landet bosatta personer däremot beskattas utan begränsning för sin samlade förmögenhet, utgör inte någon objektiv skillnad. Skillnaden kommer sig av den begränsade beskattningsmakt som gäller för medlemsstaterna.

22 D. har tillagt att man måste skilja mellan förmögenhetsskatt och den inkomstskatt som var i fråga i det ovannämnda målet Schumacker. De lösningar som tillämpats i fråga om inkomstskatt är inte nödvändigtvis överförbara på förmögenhetsskatt. I motsats till vad som befunnits gälla i fråga om inkomstskatt har det för förmögenhetsskatten föga betydelse att huvuddelen av den skattskyldiges förmögenhet är belägen i dennes hemviststat.

23 Enligt den nederländska, den belgiska, den tyska och den franska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission däremot befinner sig i landet bosatta personer i allmänhet inte i en situation som i fråga om direkta skatter är jämförbar med situationen för i landet ej bosatta personer. Den skillnad i behandling som D. invänt mot är alltså förenlig med bestämmelserna i fördraget.

*Domstolens svar*

24 Domstolen erinrar för det första om att en sådan investering i fast egendom som den som D. har gjort i Nederländerna utgör en kapitalrörelse i den mening som avses i

artikel 1 i rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44) och i nomenklatur över kapitalrörelser som återfinns i bilaga 1 till detta direktiv. Nämnda nomenklatur har bibehållit sin betydelse som vägledning för vad som skall definieras som kapitalrörelser (se dom av den 23 september 2003 i mål C-452/01, Ospelt och Schlössle Weissenberg, REG 2003, s. I-9743, punkt 7). En sådan investering omfattas av tillämpningsområdet för de bestämmelser om fri rörlighet för kapital som återfinns i artiklarna 56 EG och följande artiklar.

25 Enligt artikel 56 EG skall alla restriktioner för kapitalrörelser vara förbjudna med förbehåll för vad som föreskrivs i bestämmelserna i artikel 58 EG. Av punkterna 1 och 3 i sistnämnda bestämmelse framgår att medlemsstaterna i sina skattelagstiftningar kan göra åtskillnad mellan skattebetalare som är bosatta i respektive utanför landet, så länge denna åtskillnad inte utgör ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital.

26 Domstolen har i fråga om direkta skatter funnit att i landet bosatta personer befinner sig i en situation som generellt sett inte är jämförbar med situationen för i landet ej bosatta personer (domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 31).

27 När det gäller inkomstskatt har domstolen slagit fast att situationen för en i landet bosatt person skiljer sig från situationen för en i landet ej bosatt person eftersom förstnämnda person normalt uppbär huvuddelen av sina inkomster i sin hemviststat. Denna stat har för övrigt som regel tillgång till all den information som krävs för att den skattskyldiges totala skatteförmåga skall kunna bedömas mot bakgrund av dennes personliga förhållanden och familjesituation (domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 33).

28 Domstolen har av detta dragit slutsatsen att en medlemsstat kan neka en i landet ej bosatt person vissa skattemässiga förmåner, vilka däremot medges i landet bosatta

personer, utan att detta generellt sett innebär en diskriminering. De båda kategorierna av skattskyldiga befinner sig nämligen inte i jämförbara situationer.

29 Domstolen har emellertid funnit att utgången blir en annan i det fall då den i landet ej bosatta personen inte uppbär någon nämnvärd inkomst i sin hemviststat och erhåller huvuddelen av sina skattepliktiga inkomster från en verksamhet som personen bedriver i anställningsstaten, så att hemviststaten inte kan medge nämnda person de förmåner som han skulle ha rätt till om hans personliga förhållanden och familjesituation beaktades. Därmed finns alltså inte mellan en sådan i landet ej bosatt person och en i landet bosatt person, som båda har jämförbara anställningar, någon objektiv skillnad som kan rättfärdiga en skillnad i behandling med avseende på beaktandet vid beskattningen av vederbörandes personliga förhållanden och familjesituation (se bland annat domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkterna 36 och 37, samt dom av den 1 juli 2004 i mål C-169/03, Wallentin, REG 2004, s. I-6443, punkt 17).

30 Domstolen har sålunda godtagit att en medlemsstat som krav för att i landet ej bosatta personer skall beviljas en skattemässig förmån föreskriver att minst 90 procent av deras totala inkomster skall beskattas i denna medlemsstat (dom av den 14 september 1999 i mål C-391/97, Gschwind, REG 1999, s. I-5451, punkt 32).

31 Situationen för den som är skattskyldig för förmögenhetsskatt liknar i många avseenden situationen för den som är skattskyldig för inkomstskatt.

32 För det första utgör förmögenhetsskatt i likhet med inkomstskatt en direkt skatt som fastställs med ledning av den skattskyldiges skatteförmåga. Förmögenhetsskatten anses ofta utgöra ett komplement till inkomstskatten, särskilt ifråga om kapital.

33 Vidare gäller att den som är skattskyldig för förmögenhetsskatt i regel har huvuddelen av sin förmögenhet i sin hemviststat. Som domstolen redan har slagit fast utgör denna medlemsstat i de allra flesta fall den ort med vilken den skattskyldiges personliga och ekonomiska förbindelser är starkast (centrum för levnadsintressena) (se dom av den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse, REG 2003, s. I-5933, punkt 43).

34 Det måste alltså i likhet med vad som gäller i fråga om inkomstskatt prövas huruvida situationen för en i landet bosatt person i förmögenhetsskattehänseende som regel inte är jämförbar med situationen för en i landet ej bosatt person.

35 I detta sammanhang bör man analysera den situation som gäller för en sådan person som D., som har 90 procent av sin förmögenhet i sin hemviststat och 10 procent av förmögenheten placerad i en annan medlemsstat, där en sådan förmögenhetsskattelagstiftning som den i Nederländerna föreskrivna gäller. Denna person är skattskyldig för förmögenhetsskatt i denna andra medlemsstat för den 10-procentiga andel av förmögenheten som är belägen där, men har inte rätt till något grundavdrag. De personer som är bosatta i denna andra medlemsstat beskattas för värdet av sin samlade förmögenhet, oavsett var denna är belägen, alltså inte bara förmögenheten i hemviststaten, dock med nämnda minskning i form av ett grundavdrag.

36 Domstolen konstaterar att detta grundavdrag, som medges i syfte att åtminstone en del av den skattskyldiges förmögenhet skall undantas från förmögenhetsbeskattning, endast får full verkan om hela den berörda personens förmögenhet beskattas. I landet ej bosatta personer som i denna andra medlemsstat beskattas endast för en del av sin förmögenhet har alltså i allmänhet inte rätt till nämnda grundavdrag.

37 Det skall därmed liksom i fråga om inkomstskatt anses att situationen för en i landet ej bosatt person skiljer sig i förmögenhetsskattehänseende från situationen för en i

landet bosatt person, eftersom inte bara de huvudsakliga inkomsterna utan även huvuddelen av den senares förmögenhet vanligtvis är samlad till dennes hemviststat. Denna medlemsstat är följaktligen den som är bäst skickad att beakta den där bosatta personens totala skatteförmåga genom att i förekommande fall för denna person tillämpa de grundavdrag som föreskrivs i sistnämnda stats lagstiftning.

38 En skattskyldig person som endast har en obetydlig del av sin förmögenhet placerad i en annan medlemsstat än den där personen är bosatt befinner sig alltså som regel inte i en situation som är jämförbar med situationen för i denna andra medlemsstat bosatta personer. Berörda myndigheters beslut att inte medge den skattskyldige det grundavdrag som de i landet bosatta personerna har rätt till utgör således inte en diskriminering av honom.

39 Enligt D. innebär emellertid avsaknaden av lagstiftning om förmögenhetsskatt i den medlemsstat där den berörde är bosatt att dennes personliga förhållanden och familjesituation inte beaktas i någon av de berörda medlemsstaterna vid tillämpningen av ett grundavdrag vilket medför att personen i fråga diskrimineras. D. har gjort gällande att det grundavdrag som tillämpas i Nederländerna på personer bosatta i det landet innebär att deras personliga förhållanden och familjesituationer beaktas. Grundavdraget varierar nämligen på grundval av den berörda skattskyldiga personens civilstånd. För att undvika att denna person behandlas sämre än i Nederländerna bosatta personer måste alltså denna medlemsstat enligt D. bevilja honom samma förmåner som sistnämnda personer åtnjuter.

40 Denna argumentation kan inte godtas.

41 Åtskillnaden som görs i den medlemsstat i vilken den berörda personen inte har mer än 10 procent av sin förmögenhet placerad, vid behandlingen av i landet bosatta personer respektive i landet ej bosatta personer, och underlåtenheten i detta fall att

tillämpa ett grundavdrag förklaras av att den berörda personen endast har en obetydlig del av sin förmögenhet placerad i denna medlemsstat varför personen inte befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för i landet bosatta personer. Att den berörda personens hemviststat har avskaffat förmögenhetsskatten saknar betydelse för denna faktiska situation. Eftersom den berörda personen har huvuddelen av sin förmögenhet i den medlemsstat där han är bosatt, behöver inte den medlemsstat där vederbörande har placerat endast en del av sin förmögenhet medge honom de förmåner som medges i landet bosatta personer.

42 Det skall tilläggas att omständigheterna i målet vid den nationella domstolen skiljer sig från de omständigheter som låg till grund för domen i det ovannämnda målet Wallentin, eftersom det understöd som Florian Wallentin uppbar från sina föräldrar, liksom det stipendium han erhöll från tyska staten, till sin natur inte utgjorde skattepliktiga inkomster enligt skattelagstiftningen i denna stat. Under dessa förhållanden kan de belopp som Florian Wallentin erhöll i Tyskland, å ena sidan, och D:s förmögenhet i denna stat, å andra sidan, inte anses vara jämförbara vid avgörandet av om D., vid beskattningen av hans förmögenhet i Nederländerna, skall kunna beviljas det grundavdrag som föreskrivs i sistnämnda medlemsstats lagstiftning.

43 Den första tolkningsfrågan skall följaktligen besvaras så, att artiklarna 56 EG och 58 EG inte utgör hinder för bestämmelser enligt vilka en medlemsstat inte medger i landet ej bosatta personer, som har huvuddelen av sin förmögenhet placerad i den stat där de är bosatta, den grundavdragsförmån som den medger sina i landet bosatta personer.

## Den andra frågan

*Inledande anmärkningar*

44 Den andra frågan gäller tillämpningen av det belgisk-nederländska avtalet i fråga om fördragets bestämmelser om förbud mot diskriminering rörande fri rörlighet för

kapital. Bestämmelserna i artikel 25.3 i nämnda avtal är tillämpliga på de två medlemsstater som ingått avtalet, och enligt dessa bestämmelser har en fysisk person som är bosatt i Belgien rätt till de skattebefrielser och andra förmåner som sistnämnda stat medger sina egna i landet bosatta personer.

45 Härav följer att en i Belgien bosatt person som befinner sig i en situation som är likvärdig med D:s situation, genom att äga fast egendom i Nederländerna som endast utgör 10 procent av personens samlade förmögenhet, i motsats till D. kommer i åtnjutande av det grundavdrag som Konungariket Nederländerna beviljar sina egna i landet bosatta personer vid förmögenhetsbeskattningen.

46 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida den i ett sådant fall föreliggande skillnaden i behandling av i Belgien respektive Tyskland bosatta personer är förenlig med fördraget. Nämnda domstol önskar svar på om artiklarna 56 EG och 58 EG utgör hinder mot att en medlemsstat med tillämpning av ett bilateralt avtal om undvikande av dubbelbeskattning bara tillerkänner i den andra avtalsslutande staten bosatta personer det grundavdrag som medlemsstaten beviljar sina i landet bosatta personer, medan personer bosatta i övriga medlemsstater inte medges detta grundavdrag.

*Yttranden som inkommit till domstolen*

47 D. har hävdat att den skillnad som till följd av att det belgisk-nederländska avtalet tillämpas uppstår mellan hans situation och situationen för en i Belgien bosatt person som befinner sig i en likvärdig situation utgör en otillåten diskriminering enligt fördraget. Domstolen skulle visserligen tillåta skillnader i behandlingen av gemenskapsmedborgare till följd av fördelningen av beskattningsmakten. Att endast personer som är bosatta i Belgien medges grundavdraget är emellertid inte ett resultat av en sådan fördelning. Den behandling som Konungariket Nederländerna förbehåller personer som är bosatta i Belgien återspeglar inte heller en ömsesidig

behandling som Konungariket Belgien tillämpar för personer bosatta i Nederländerna. I Konungariket Belgien är förmögenheter nämligen inte längre skattepliktiga och därmed medges inte heller något grundavdrag för personer som är bosatta i Nederländerna och som har fast egendom i Belgien.

48 De medlemsstater som har inkommit med yttranden har tillsammans med kommissionen däremot hävdat att skillnaden i behandling mellan en sådan person som D. och en i Belgien bosatt person inte utgör någon diskriminering. De har gjort gällande att en medlemsstat som ingått ett bilateralt avtal på intet sätt enligt fördraget är skyldig att utsträcka förmåner som beviljas personer bosatta i den avtalsslutande medlemsstaten till att gälla för alla inom gemenskapen bosatta personer. Nämnda regeringar har liksom kommissionen gjort gällande den fara det skulle innebära för befintliga bilaterala avtal och de avtal som medlemsstaterna skulle kunna behöva sluta i framtiden att utsträcka de förmåner som föreskrivs i ett bilateralt avtal till att gälla för alla inom gemenskapen bosatta personer, samt den rättsosäkerhet som denna utsträckning skulle medföra.

*Domstolens svar*

49 Det skall erinras om att medlemsstaterna enligt artikel 293 EG i den utsträckning det är nödvändigt skall inleda förhandlingar med varandra i syfte att till förmån för sina medborgare säkerställa avskaffandet av dubbelbeskattning inom gemenskapen.

50 Domstolen har i sin dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, Gilly (REG 1998, s. I-2793), punkt 23, slagit fast att det, bortsett från konvention 90/436/EEG om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap (EGT L 225, s. 10), inom gemenskapen inte har antagits någon bestämmelse om samordning eller harmonisering som har till syfte att avskaffa dubbelbeskattning och att medlemsstaterna inte för detta ändamål har ingått något multilateralt avtal enligt artikel 293 EG.

D.

51 Medlemsstaterna har i avsaknad av andra gemenskapsåtgärder eller avtal som omfattar alla dessa stater slutit åtskilliga bilaterala avtal sinsemellan.

52 Som domstolen redan har påpekat har medlemsstaterna i fråga om dessa avtal frihet att fastställa kriterierna för anknytning vid fördelningen av beskattningsmakten (se dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN, REG 1999, s. I-6161, punkt 57). Domstolen har likaså funnit att en skillnad i behandlingen av medborgare i två avtalsslutande stater till följd av denna fördelning inte kan leda till en diskriminering i strid med artikel 39 EG (se domen i det ovannämnda målet Gilly, punkt 30).

53 Tvisten i målet vid den nationella domstolen avser emellertid inte konsekvenserna av en fördelning av beskattningsmakten när det gäller medborgare eller personer som är bosatta i medlemsstater som har slutit avtal med varandra. Den rör i stället en jämförelse mellan situationen för en person som är bosatt i tredje land i förhållande till ett sådant avtal och situationen för en person som omfattas av detta avtal.

54 Det skall i detta avseende erinras om att tillämpningsområdet för ett bilateralt skatteavtal är begränsat till fysiska eller juridiska personer som omnämns i detsamma.

55 Det finns emellertid situationer där förmåner enligt ett bilateralt avtal kan utsträckas till en person som är bosatt i en medlemsstat som inte utgör part i nämnda avtal.

56 Domstolen har sålunda i fråga om ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning som slutits mellan en medlemsstat och tredje land funnit att principen om nationell behandling innebär att den medlemsstat som är part i nämnda avtal skall ge fasta driftställen till företag som saknar hemvist i landet rätt till de förmåner som föreskrivs i avtalet, och detta skall ske enligt samma villkor som de som gäller för företag som har hemvist i landet (se domen i det ovannämnda målet Saint-Gobain ZN, punkt 59).

57 I ett sådant fall anses en i landet ej bosatt person som har ett fast driftställe i en medlemsstat befinna sig i en situation som är likvärdig med situationen för en i landet bosatt person.

58 Det skall emellertid erinras om att den hänskjutande domstolen i sin andra fråga utgår ifrån antagandet att en sådan i landet ej bosatt person som D. inte befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för en i Nederländerna bosatt person. Frågan avser huruvida D:s situation kan jämföras med situationen för en annan i landet ej bosatt person som erhåller en särskild behandling med stöd av ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning.

59 En likabehandling i fråga om förmögenhetsbeskattningen i Nederländerna för en sådan skattskyldig person som D., bosatt i Tyskland, och en skattskyldig person bosatt i Belgien förutsätter att dessa två skattskyldiga personer anses befinna sig i samma situation.

60 Nu finns det emellertid i artikel 24 i det belgisk-nederländska avtalet en föreskrift om fördelningen av beskattningsmakten mellan dessa två stater, och vidare en bestämmelse i artikel 25.3 som innebär att fysiska personer som är bosatta i den ena av dessa två stater skall medges de personliga avdrag i den andra staten som denna tillämpar för sina egna i landet bosatta personer. Ändamålet med dessa bestämmelser är att undvika att en och samma inkomst eller förmögenhet beskattas både i Nederländerna och i Belgien.

61 Den omständigheten att dessa ömsesidiga rättigheter och skyldigheter endast är tillämpliga på personer som är bosatta i en av de två avtalsslutande medlemsstaterna följer implicit av de bilaterala avtalen om undvikande av dubbelbeskattning. En skattskyldig person som är bosatt i Belgien befinner sig alltså inte i samma situation som en skattskyldig person som är bosatt utanför Belgien när fråga är om förmögenhetsskatt som påförs fast egendom som är belägen i Nederländerna.

62 En sådan bestämmelse som den som föreskrivs i artikel 25.3 i det belgisk-nederländska avtalet kan inte anses utgöra en från övriga delar av avtalet lösgörbar förmån. Den ingår tvärtom som en integrerad del av avtalet och bidrar till dess allmänna harmoni.

63 Med hänsyn till vad som anförts ovan skall den andra frågan besvaras så, att artiklarna 56 EG och 58 EG inte utgör hinder mot att en sådan i ett bilateralt avtal om undvikande av dubbelbeskattning ingående bestämmelse som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, inte i en sådan situation och under sådana omständigheter som avses i målet vid den nationella domstolen får utsträckas till att gälla även en person som är bosatt i en medlemsstat som inte är part i nämnda avtal.

**Den tredje frågan**

64 Den tredje frågan har ställts endast för det fall svaret på någon av de första två frågorna skulle bli jakande, varför skäl saknas att besvara densamma.

## Rättegångskostnader

65 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

På dessa grunder beslutar domstolen (stora avdelningen) följande dom:

1) **Artiklarna 56 EG och 58 EG utgör inte hinder för bestämmelser enligt vilka en medlemsstat inte medger i landet ej bosatta personer, som har huvuddelen av sin förmögenhet placerad i den stat där de är bosatta, den grundavdragsförmån som den medger sina i landet bosatta personer.**

2) **Artiklarna 56 EG och 58 EG utgör inte hinder mot att en sådan i ett bilateralt avtal om undvikande av dubbelbeskattning ingående bestämmelse, som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, inte i en sådan situation och under sådana omständigheter som avses i målet vid den nationella domstolen får utsträckas till att gälla även en person som är bosatt i en medlemsstat som inte är part i nämnda avtal.**

Underskrifter