



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

12 juli 2012*

„Niet-nakoming — Artikelen 18 EG, 39 EG en 43 EG — Artikelen 28 en 31 EER-Overeenkomst — Belastingwetgeving — Overbrenging van woonplaats van belastingplichtige naar buitenland — Verplichting om alle nog niet toegerekende inkomsten op te nemen in belastinggrondslag van laatste belastingjaar — Verlies van eventueel voordeel bestaande in uitstel van betaling van belastingsschuld”

In zaak C-269/09,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 226 EG, ingesteld op 15 juli 2009,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en F. Jimeno Fernández als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Koninkrijk Spanje, vertegenwoordigd door M. Muñoz Pérez als gemachtigde, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verweerder,

ondersteund door:

Bondsrepubliek Duitsland, vertegenwoordigd door M. Lumma, C. Blaschke en K. Petersen als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

Koninkrijk der Nederlanden, vertegenwoordigd door C. Wissels en M. de Ree als gemachtigden,

Portugese Republiek, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes als gemachtigde,

intervenienten,

wijst HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, kamerpresident, M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits en M. Berger (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: J. Mazák,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

* Procestaal: Spaans.

gezien de stukken en na de terechtzitting op 29 juni 2011,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

- 1 De Commissie van de Europese Gemeenschappen verzoekt het Hof vast te stellen dat het Koninkrijk Spanje, door in artikel 14 van Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio (wet 35/2006 betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen en tot gedeeltelijke wijziging van de wetten betreffende de vennootschapsbelasting, de belasting van niet-ingezetenen en de vermogensbelasting) van 28 november 2006 (BOE nr. 285 van 29 november 2006, blz. 41734 en – rectificatie – BOE nr. 57 van 7 maart 2007, blz. 9634) een bepaling te hebben opgenomen en gehandhaafd op grond waarvan alle nog niet toegerekende inkomsten van belastingplichtigen die hun woonplaats naar het buitenland verleggen, moeten worden meegerekend in de belastinggrondslag van het laatste belastingjaar waarin zij als ingezetene belastingplichtigen werden beschouwd, de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens de artikelen 18 EG, 39 EG en 43 EG en krachtens de artikelen 28 en 31 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 (PB 1994, L 1, blz. 3; hierna: „EER-Overeenkomst”).

Toepasselijke Spaanse bepalingen

- 2 Artikel 14, lid 1, van wet 35/2006, dat bepaalt welke belastbare inkomsten in de tijd in aanmerking moeten worden genomen, bevat de volgende algemene regel:

„De inkomsten en uitgaven die het inkomen bepalen dat in de belastinggrondslag moet worden opgenomen, worden volgens de volgende criteria toegerekend op het overeenkomstige belastingtijdvak:

- a) Inkomsten uit arbeid en vermogen worden toegerekend op het belastingtijdvak waarin zij door de ontvangers ervan opeisbaar zijn.
 - b) Inkomsten uit economische activiteiten worden toegerekend overeenkomstig de voorschriften van de regeling inzake de vennootschapsbelasting, onverminderd eventuele bij wet bepaalde specifieke voorschriften.
 - c) Meerwaarden en waardeverminderingen worden toegerekend op het belastingtijdvak waarin de wijziging in het vermogen heeft plaatsgevonden.”
- 3 Artikel 14, lid 2, van deze wet bevat een aantal specifieke regels inzake toerekening in de tijd van verschillende soorten inkomsten.
 - 4 Artikel 14, lid 3, van deze wet luidt:

„In geval van verlies van de hoedanigheid van belastingplichtige ten gevolge van een verandering van woonplaats moeten alle nog niet toegerekende inkomsten van de betrokkene worden opgenomen in de belastinggrondslag van het laatste belastingtijdvak waarvoor in deze belasting aangifte moet worden gedaan, onder de bij wet bepaalde voorwaarden en, in voorkomend geval, op basis van een op eigen initiatief ingediende aanvullende aangifte, zonder sanctie, vertragingsrente of toeslag.”

Precontentieuze procedure

- 5 Van mening dat de nationale wettelijke regeling inzake de fiscale behandeling van natuurlijke personen die hun woonplaats buiten Spanje verleggen, in strijd is met de artikelen 18 EG, 39 EG en 43 EG en met de artikelen 28 en 31 van de EER-Overeenkomst, heeft de Commissie op 29 februari 2008 het Koninkrijk Spanje een aanmaningsbrief gestuurd, waarin zij met name aanvoert dat als gevolg van deze discriminatoire behandeling personen die deze lidstaat wensen te verlaten, worden benadeeld vergeleken met personen die in deze lidstaat blijven, doordat eerstgenoemden de belasting moeten betalen op het tijdstip van overlegging van hun woonplaats zonder mogelijkheid van uitstel van betaling.
- 6 In zijn antwoord van 7 mei 2008 heeft het Koninkrijk Spanje toegelicht waarom de betrokken regeling zijns inziens niet in strijd was met het EG-Verdrag of de EER-Overeenkomst.
- 7 Aangezien de argumenten van het Koninkrijk Spanje haar niet konden overtuigen, heeft de Commissie deze lidstaat bij brief van 17 oktober 2008 een met redenen omkleed advies doen toekomen, met het verzoek binnen een termijn van twee maanden de maatregelen te nemen die noodzakelijk zijn om aan dat advies te voldoen.
- 8 Bij brief van 18 december 2008 heeft deze lidstaat in wezen de argumenten herhaald die hij al in zijn vroegere mededeling had uiteengezet.
- 9 Daar zij geen genoegen nam met dit antwoord, heeft de Commissie het onderhavige beroep ingesteld.
- 10 Bij beschikking van 25 november 2009 heeft de president van het Hof de Bondsrepubliek Duitsland, het Koninkrijk der Nederlanden en de Portugese Republiek toegelaten tot interventie ter ondersteuning van de conclusies van het Koninkrijk Spanje.

Het beroep

Argumenten van partijen

- 11 De Commissie is van mening dat de betrokken Spaanse wettelijke regeling natuurlijke personen die hun woonplaats naar het buitenland verleggen, financieel benadeelt doordat de nog niet toegerekende inkomsten worden opgenomen in de belastinggrondslag van het laatste belastingtijdvak waarin deze personen ingezetenen waren. Zij zijn dus verplicht de belasting te betalen op het tijdstip van overbrenging van hun woonplaats, terwijl belastingplichtigen die hun woonplaats op het Spaanse grondgebied houden, daartoe niet verplicht zijn. Bijgevolg roept deze wettelijke regeling een discriminatoire behandeling in het leven, terwijl een en dezelfde regel zou moeten gelden ongeacht of de natuurlijke persoon zijn woonplaats op dit grondgebied houdt dan wel naar het buitenland overbrengt.
- 12 De Commissie onderbouwt haar betoog in wezen met de beginselen die zijn uiteengezet in het arrest van 11 maart 2004, de *Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, Jurispr. blz. I-2409), doch zij erkent dat de feiten in casu verschillen.
- 13 Vooraf repliceert de Commissie op het argument dat de beperkingen die de betrokken Spaanse wettelijke regeling in het leven kan roepen in elk geval miniem zijn, dat volgens vaste rechtspraak als een beperking wordt beschouwd elke nationale maatregel die, zelfs wanneer hij zonder discriminatie op grond van nationaliteit van toepassing is, de uitoefening van de in het Verdrag gewaarborgde vrijheid van vestiging door burgers van de Unie kan belemmeren of minder aantrekkelijk kan maken.

- 14 Van mening dat deze wettelijke regeling derhalve een belemmering van het vrije verkeer van werknemers en van de vrijheid van vestiging vormt, heeft de Commissie erkend dat deze belemmering in de regel kan worden gerechtvaardigd door redenen van algemeen belang die verband houden met de noodzaak om de doeltreffende invordering van belastingen en de verdeling van de heffingsbevoegdheid te verzekeren. Niettemin is deze wettelijke regeling volgens de Commissie onevenredig.
- 15 In dit verband stelt deze instelling in de eerste plaats dat de doeltreffendheid van de nationale belastingregeling niet in gevaar kan komen daar er andere geschikte instrumenten bestaan om de doeltreffendheid ervan te waarborgen, met name richtlijn 76/308/EEG van de Raad van 15 maart 1976 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten en belastingen, alsmede uit andere maatregelen (PB L 73, blz. 18), zoals gewijzigd bij richtlijn 2001/44/EG van de Raad van 15 juni 2001 (PB L 175, blz. 17; hierna: „richtlijn 76/308”), richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen, bepaalde accijnzen en heffingen op verzekeringspremies (PB L 336, blz. 15), zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/106/EG van de Raad van 16 november 2004 (PB L 359, blz. 30; hierna: „richtlijn 77/799”), en richtlijn 2008/55/EG van de Raad van 26 mei 2008 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten en belastingen, alsmede uit andere maatregelen (PB L 150, blz. 28).
- 16 Op het argument van het Koninkrijk Spanje dat de wetgevingsinstrumenten van de Unie ontoereikend zijn om de doeltreffendheid van de belastingstelsels te waarborgen, antwoordt de Commissie dat het de taak van de lidstaten is om die regelingen in te voeren die noodzakelijk zijn om een doeltreffende uitvoering van deze richtlijnen te verzekeren en om bepaalde onvolkomenheden die eventueel aan het licht zijn gekomen bij de praktische toepassing van de regeling inzake wederzijdse bijstand, op te vangen. De lidstaten mogen daarentegen geen maatregelen aannemen die, zoals de betrokken nationale wettelijke regeling, discriminatie in het leven roepen.
- 17 Op het argument dat de Commissie zelf de ondoeltreffendheid van deze wetgevingsinstrumenten zou hebben erkend, repliceert zij dat het Koninkrijk Spanje tot onderbouwing van zijn stelling enkel uit hun context gehaalde passages aanhaalt van de toelichting bij het voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen van 2 februari 2009 [COM(2009) 28 def.]. De Commissie verdedigt de beweegredenen van dit voorstel voor een richtlijn en stelt dat het doel ervan erin bestaat een aantal verbeteringen aan te brengen en niet een nieuwe regeling inzake wederzijdse bijstand in te voeren, hetgeen volgens haar eveneens het geval is voor de wettelijke regeling inzake uitwisseling van inlichtingen. Bovendien bestrijdt de Commissie de conclusie die het Koninkrijk Spanje uit dat voorstel trekt, met name betreffende het aantal daadwerkelijk ingevorderde schuldvorderingen op het totaal aantal schuldvorderingen waartegen bezwaar is gemaakt.
- 18 In de tweede plaats meent de Commissie, zonder op te komen tegen het recht van de lidstaten om hun fiscale wettelijke regeling ook dan toe te passen op de op hun grondgebied ontvangen inkomsten wanneer de belastingplichtige zijn activiteiten naar een andere lidstaat overbrengt, dat het behoud van de verdeling van de heffingsbevoegdheid niet rechtvaardigt dat de op belastingplichtige toepasselijke regels worden gewijzigd louter op basis van een overbrenging van de woonplaats naar het buitenland.
- 19 In dit verband betwijfelt de Commissie dat het arrest van 3 oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Jurispr. blz. I-9461) in casu relevant is, daar in de zaak die tot dat arrest heeft geleid, geen overbrenging van woonplaats van de belastingplichtige naar een andere lidstaat heeft plaatsgevonden, en dat het arrest van 12 juli 2005, Schempp (C-403/03, Jurispr. blz. I-6421), in enig opzicht voor de onderhavige zaak van belang is, met name daar in dat arrest de overbrenging van woonplaats niet ertoe leidde dat de belastingplichtige fiscaal anders werd behandeld en geen afbreuk was gedaan aan de vrijheid van verkeer of de vrijheid van vestiging.

- 20 Deze instelling betwist ook de verwijzing naar het arrest van 7 september 2006, N (C-470/04, Jurispr. blz. I-7409), aangezien het Hof in dat arrest heeft erkend dat het bedrag van de belastingschuld kan worden bepaald op het tijdstip van overbrenging van de woonplaats, hetgeen het rechtmatig beschouwt, anders dan de in casu aan de orde zijnde wettelijke regeling, volgens welke deze schuld bovendien moet worden betaald.
- 21 In dezelfde context weerlegt de Commissie ook alle argumenten die pleiten voor toepassing van het arrest van 22 december 2008, Truck Center (C-282/07, Jurispr. blz. I-10767), en benadrukt daarbij dat het in de zaak die tot dat arrest heeft geleid, ging om een andere belasting.
- 22 Aangaande, in de derde plaats, het feit dat de banden tussen de belastingplichtige en de Spaanse belastingdienst verloren gaan bij overbrenging van zijn woonplaats naar het buitenland, betwist de Commissie dat deze belastingplichtige elke band met deze belastingdienst verliest en dat als gevolg van de overbrenging van zijn woonplaats betaling van een eventuele belastingschuld niet langer via gedwongen tenuitvoerlegging of met dwangmiddelen kan worden opgeëist.
- 23 Bovendien herinnert de Commissie in antwoord op het argument dat een belastingplichtige die zijn woonplaats naar het buitenland verlegt, betaling van de belasting kan uitstellen door zekerheid te stellen zonder dat deze zekerheid ooit onereuzer is dan de zekerheid die wordt gevraagd van een in Spanje blijvende belastingplichtige, eraan dat laatstgenoemde automatisch de mogelijkheid heeft betaling van de belasting uit te stellen zonder dat hij hoeft te voldoen aan de voorwaarden die worden gesteld voor een belastingplichtige die zijn woonplaats naar een andere lidstaat overbrengt.
- 24 Met betrekking tot de toepassing van de betrokken wettelijke regeling op de staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst en geen lid van de Unie zijn, benadrukt de Commissie dat, hoewel de in punt 15 van het onderhavige arrest genoemde richtlijnen niet op deze staten van toepassing zijn, haar redenering ook opgaat voor de gevallen waarin een verdrag tot het vermijden van dubbele belasting met een clausule betreffende uitwisseling van informatie is gesloten. Ingeval er geen rechtstreekse mogelijkheid is om een belastingschuld in te vorderen doordat geen aan de regeling van deze richtlijnen gelijkwaardige regeling bestaat, kan het bovendien zijn dat de betrokken belastingplichtige niettemin goederen in Spanje bezit waarop dwang- en executiemaatregelen kunnen worden uitgevoerd.
- 25 Het Koninkrijk Spanje, dat op dit punt wordt ondersteund door de Portugese Republiek, betwist in de eerste plaats dat de betrokken wettelijke regeling een beperking van de door de Commissie aangevoerde fundamentele vrijheden vormt, en verzet zich tegen toepassing van het arrest de Lasteyrie du Saillant, reeds aangehaald, op de onderhavige zaak, waarbij deze lidstaat benadrukt dat deze wettelijke regeling niet ziet op de belasting van latente meerwaarden, maar op de belasting van reeds verworven inkomsten.
- 26 Voorts voeren het Koninkrijk Spanje en de Portugese Republiek aan dat een belastingplichtige die zijn fiscale woonplaats verplaatst, volgens deze wettelijke regeling geen belasting verschuldigd wordt over een inkomen dat hij nog niet heeft verworven en waarover hij dus niet beschikt.
- 27 Aangezien deze wettelijke regeling alleen voorziet in de vervroegde toerekening van in Spanje reeds verworven inkomsten en niet in betaling van belasting over toekomstige inkomsten, kan zij bovendien in geen geval tot dubbele belasting leiden. Deze wettelijke regeling kan bijgevolg geen negatieve invloedsfactor zijn op het tijdstip waarop een persoon beslist zijn vrijheid van verkeer, verblijf of vestiging uit te oefenen.

- 28 In de tweede plaats stelt het Koninkrijk Spanje, ondersteund door alle interveniërende lidstaten, dat zelfs al vormt de betrokken wettelijke regeling een beperking van de door de Commissie aangevoerde vrijheden, deze gerechtvaardigd is door doelstellingen van algemeen belang, die erin bestaan de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten, de doeltreffende invordering van de belasting en de samenhang van het Spaanse belastingstelsel te waarborgen.
- 29 Met betrekking tot de vrijwaring van de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid is het Koninkrijk Spanje van mening dat het arrest N, reeds aangehaald, relevant is voor het onderzoek van deze wettelijke regeling, aangezien daarmee dezelfde doelstelling wordt nagestreefd als met de Nederlandse regeling waarover het ging in de zaak die tot dat arrest heeft geleid.
- 30 Aangaande de waarborg van de doeltreffende invordering van de belasting benadrukt deze lidstaat dat de betrokken wettelijke regeling ertoe strekt uitstel te voorkomen van de toerekening van inkomsten die reeds zijn verworven door belastingplichtigen die hun woonplaats niet langer in Spanje hebben zodat elke band met de Spaanse belastingdiensten verloren gaat.
- 31 Deze lidstaat herinnert in dit verband eraan dat volgens vaste rechtspraak de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen ter zake van directe belastingen in de regel niet vergelijkbaar zijn. Bovendien benadrukt deze lidstaat dat ingezetene belastingplichtigen onder het rechtstreekse toezicht staan van de belastingdienst van de betrokken lidstaat, die dwangmiddelen kan gebruiken om de belasting te innen. Voor niet-ingezetene belastingplichtigen is voor de inning van de belasting in elk geval de bijstand van de belastingadministratie van deze andere lidstaat vereist.
- 32 Het is dus duidelijk dat, wanneer een belastingplichtige niet langer een Spaanse ingezetene is, dit voor de Spaanse administratie leidt tot juridische en feitelijke beperkingen die de vereffening van de belastingschulden en de uitoefening van de bevoegdheden waarover deze dienst voor de invordering van de belasting beschikt, moeilijker of onmogelijk maken.
- 33 In deze context betoogt het Koninkrijk Spanje dat de interne regelingen en de samenwerkingsregelingen van de Unie niet in elkaars verlengde liggen. Een bepaling die juist ertoe strekt de voornaamste moeilijkheden bij invordering weg te werken ingeval de schuldenaar een niet-ingezetene belastingplichtige is, is ontegenzeggelijk gerechtvaardigd ook al is het mogelijk van een samenwerkingsregeling gebruik te maken. Bovendien stelt deze lidstaat, ondersteund door met name de Bondsrepubliek Duitsland, dat het Hof dit standpunt heeft aanvaard in het arrest *Truck Center*, reeds aangehaald.
- 34 Aangaande de doelstelling die erin bestaat de samenhang van het belastingstelsel te waarborgen, is het Koninkrijk Spanje, dat met name op dit punt wordt ondersteund door de Portugese Republiek, van mening dat het verlies voor de belastingplichtige die zijn woonplaats naar het buitenland overbrengt, van elke band met de nationale belastingdienst rechtvaardigt dat deze dienst een andere wettelijke regeling toepast en dat het voordeel bestaande in uitstel van betaling van de belasting verloren gaat.
- 35 In de derde plaats betoogt het Koninkrijk Spanje, ondersteund door de Bondsrepubliek Duitsland en de Portugese Republiek, dat de betrokken wettelijke regeling evenredig is met de verwezenlijking van de beoogde doelstellingen, aangezien de richtlijnen 76/308, 77/799 en 2008/55 kennelijk ontoereikend zijn gebleken om de doeltreffendheid van het belastingstelsel te verzekeren, zoals dit herhaaldelijk is erkend in onder meer de wetgevingsvoorstukken, niet alleen door de Commissie, maar ook door het Europees Economisch en Sociaal Comité en de Raad van de Europese Unie. Deze instellingen hebben aldus erkend dat de instrumenten voor wederzijdse bijstand veel te wensen overlaten en een grondige hervorming vereisen.
- 36 De Spaanse regering, die zich baseert op de mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Europees Economisch en Sociaal Comité, met als titel „Exitheffingen en de behoefte aan coördinatie van het belastingbeleid van de lidstaten” van 19 december 2006 [COM(2006) 825 def.],

alsmede op de resolutie van de Raad van 2 december 2008 betreffende coördinatie inzake exitheffingen (PB C 323, blz. 1), voert aan dat aangezien de kans om een belastingsschuld te innen van een belastingplichtige die zijn woonplaats buiten Spanje heeft verlegd, door een beroep te doen op de regeling inzake wederzijdse bijstand klein en zelfs onbestaand is, invordering van deze belastingsschuld kennelijk onevenredige administratieve kosten met zich brengt.

- 37 Het Koninkrijk Spanje betwist dat er minder beperkende middelen bestaan dan die van de betrokken nationale wettelijke regeling. In het standpunt van de Commissie wordt weliswaar erkend dat de lidstaat van herkomst het recht heeft om belasting te heffen, maar deze lidstaat beschikt niet over doeltreffende mechanismen om de belasting in te vorderen.
- 38 De Bondsrepubliek Duitsland benadrukt in de eerste plaats dat de betrokken wettelijke regeling rechtstreeks noch indirect aanknoopt met de nationaliteit van de belastingplichtige. Doordat in deze wettelijke regeling geen onderscheid wordt gemaakt tussen ingezetenen en niet-ingezetenen belastingplichtigen, is de verplaatsing van de woonplaats naar een andere lidstaat immers het enige criterium van onderscheid. Hoewel niet uit te sluiten valt dat een dergelijke wettelijke regeling gevolgen heeft voor de uitoefening van de rechten die zijn verankerd in de fundamentele vrijheden die hier aan de orde zijn, zijn eventuele uit deze wettelijke regeling ontstane beperkingen niet verreichend, daar het alleen gaat om de belasting van reeds verworven inkomsten en de schuldenaar het bedrag van de daaruit ontstane belastingsschuld reeds heeft ontvangen.
- 39 Van mening dat de beperkingen van de fundamentele vrijheden niet verreichend en in elk geval gerechtvaardigd zijn, stelt de Bondsrepubliek Duitsland in de tweede plaats wat de noodzaak betreft om de doeltreffende invordering van de belasting te verzekeren, dat het arrest FKP Scorpio Konzertproduktionen, reeds aangehaald, in casu toepasselijk is.
- 40 Hoewel het Hof in het arrest N, reeds aangehaald, heeft vastgesteld dat gebruik moest worden gemaakt van de administratieve wederzijdse bijstand waarin is voorzien in de richtlijn 76/308 en 77/799, is deze lidstaat van mening dat de primauteit van de wederzijdse bijstand slechts geldt wanneer een vergelijkbare invorderingsmogelijkheid bestaat, hetgeen in casu niet het geval is, en dat dit gebruik niet verplicht is wanneer de mogelijkheid om zich deze bijstand ten nutte te maken slechts in theorie bestaat.
- 41 De Bondsrepubliek Duitsland weerlegt het argument van de Commissie dat de bestaande moeilijkheden te wijten zijn aan de nalatigheid van de lidstaten om met name richtlijn 76/308 in nationaal recht om te zetten, waarbij de Commissie volgens haar in beginsel pleit voor een onvoorwaardelijke verplichting voor de lidstaten om gebruik te maken van de instrumenten van de Unie. Het Hof heeft in het arrest van 27 januari 2009, Persche (C-318/07, Jurispr. blz. I-359), geoordeeld dat de lidstaten evenwel niet verplicht zijn gebruik te maken van de mechanismen van de Unie wanneer dit volgens hen tevergeefs zal zijn.
- 42 Voorts betoogt de Bondsrepubliek Duitsland dat wanneer de betrokken nationale regeling ter zijde wordt geschoven, de belastingplichtige alsdan volledig aan belasting kan ontsnappen. Dit klemmt temeer wanneer de belastingplichtige zijn woonplaats naar een derde land overbrengt, aangezien de wetgevingsinstrumenten van de Unie alsdan niet van toepassing zijn. Deze wettelijke regeling moet derhalve in stand worden gehouden teneinde de doeltreffende invordering van de belasting te verzekeren.
- 43 Het Koninkrijk der Nederlanden, dat alle argumenten van het Koninkrijk Spanje onderschrijft, is bovendien van mening dat de Commissie niet genoegzaam heeft aangetoond dat de betrokken wettelijke regeling in strijd is met de artikelen 28 en 31 van de EER-Overeenkomst.

- 44 In dit verband stelt het Koninkrijk der Nederlanden dat gelet op de regelingen voor wederzijdse bijstand van de richtlijnen 76/308, 77/799 en 2008/55, het argument van de Commissie dat de Spaanse autoriteiten over minder beperkende maatregelen beschikken om de doeltreffendheid van het belastingstelsel te waarborgen door van deze regelingen gebruik te maken, geen doel treft daar deze richtlijnen niet van toepassing zijn op Staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst en geen lid van de Unie zijn.
- 45 Daar het Koninkrijk Spanje noch met het Koninkrijk Noorwegen, noch met de Republiek IJsland noch met het Vorstendom Liechtenstein een bilateraal verdrag inzake wederzijdse bijstand voor de inning en invordering van de belasting in geval van overbrenging van de woonplaats van de belastingplichtige naar een van deze Staten heeft gesloten, staat de Spaanse autoriteiten geen enkel middel ter beschikking om een werkzame samenwerking met de autoriteiten van deze staten tot stand te brengen. Doordat het Koninkrijk Spanje niet in staat is de maatregelen te nemen voor invordering van belastingsschulden ingeval de betrokken belastingplichtige deze niet vrijwillig betaalt, kan derhalve niet worden betwist dat de betrokken fiscale maatregel evenredig is.
- 46 De Portugese Republiek voegt daaraan toe dat de onderhavige zaak moet worden onderzocht in het licht van de beginselen die voortvloeien uit het arrest N, reeds aangehaald, en zij betwist, wat betreft de rechtvaardiging bestaande in de noodzaak om de doeltreffende invordering van de belasting te verzekeren, dat de rechtspraak volgens welke het de lidstaten vrij staat van een belastingplichtige die aanspraak maakt op een belastingvoordeel te verlangen dat hij relevante bewijsstukken overlegt, in casu van toepassing is aangezien het hier niet gaat om de toekenning van een belastingvoordeel.

Beoordeling door het Hof

- 47 Vooraf zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak de lidstaten, hoewel de directe belastingen bij de huidige stand van het recht van de Unie tot hun bevoegdheid horen, verplicht zijn deze bevoegdheid in overeenstemming met het recht van de Unie uit te oefenen (zie met name arresten van 20 januari 2011, Commissie/Griekenland, C-155/09, Jurispr. blz. I-65, punt 39; 16 juni 2011, Commissie/Oostenrijk, C-10/10, Jurispr. blz. I-5389, punt 23; 1 december 2011, Commissie/België, C-250/08, Jurispr. blz. I-12341, punt 33, en Commissie/Hongarije, C-253/09, Jurispr. blz. I-12391, punt 42).
- 48 Derhalve dient te worden onderzocht of de betrokken nationale wettelijke regeling, betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen, op grond waarvan belastingplichtigen die hun woonplaats naar het buitenland verleggen, alle nog niet toegerekende inkomsten moeten opnemen in de belastinggrondslag van het laatste belastingjaar waarvoor zij als ingezetene belastingplichtigen zijn beschouwd, een beperking vormt van de in de artikelen 18 EG, 39 EG en 43 EG en in de artikelen 28 en 31 van de EER-Overeenkomst neergelegde vrijheden van verkeer van personen.

Schending van de bepalingen van het Verdrag

- 49 Wat schending van de artikelen 18 EG, 39 EG en 43 EG betreft, zij eraan herinnerd dat artikel 18 EG, dat het recht van iedere burger van de Europese Unie om vrij op het grondgebied van de lidstaten te reizen en te verblijven op algemene wijze formuleert, in artikel 39 EG een bijzondere uitdrukking vindt voor het vrije verkeer van werknemers en in artikel 43 EG voor de vrijheid van vestiging (zie arrest van 17 januari 2008, Commissie/Duitsland, C-152/05, Jurispr. blz. I-39, punt 18; arrest Commissie/Griekenland, reeds aangehaald, punt 41, en arrest Commissie/Hongarije, reeds aangehaald, punt 44).

50 Bijgevolg moet de betrokken belastingregeling allereerst worden getoetst aan de artikelen 39 EG en 43 EG, en vervolgens aan artikel 18 EG, wat de personen betreft die zich van een lidstaat naar een andere lidstaat verplaatsen met het doel zich aldaar te vestigen om redenen die geen verband houden met de uitoefening van een economische activiteit.

– Bestaan van beperkingen van de artikelen 39 EG en 43 EG

51 De verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van personen beogen het de burgers van de Unie gemakkelijker te maken, om het even welk beroep uit te oefenen op het gehele grondgebied van de Unie, en staan in de weg aan regelingen die deze burgers zouden kunnen benadelen wanneer zij op het grondgebied van een andere lidstaat een economische activiteit willen uitoefenen (zie reeds aangehaalde arresten Commissie/Duitsland, punt 21; Commissie/Griekenland, punt 43, en Commissie/Hongarije, punt 46).

52 Hoewel deze bepalingen volgens de bewoordingen ervan het recht op behandeling als eigen staatsburger in de lidstaat van ontvangst beogen te garanderen, hebben staatsburgers van de lidstaten met name het recht, dat zij rechtstreeks aan het Verdrag ontlenen, om hun land van herkomst te verlaten om naar een andere lidstaat te gaan en aldaar een economische activiteit uit te oefenen (zie in die zin met name arresten van 15 december 1995, *Bosman*, C-415/93, Jurispr. blz. I-4921, punt 95, en 1 april 2008, *Regering van de Franse Gemeenschap en Waalse regering*, C-212/06, Jurispr. blz. I-1683, punt 44).

53 Bepalingen die een staatsburger van een lidstaat beletten of ervan weerhouden, zijn staat van herkomst te verlaten om zijn recht van vrij verkeer uit te oefenen, leveren derhalve belemmeringen van deze vrijheid op, zelfs wanneer zij onafhankelijk van de nationaliteit van de betrokken werknemers van toepassing zijn (zie met name arrest van 11 september 2007, *Commissie/Duitsland*, C-318/05, Jurispr. blz. I-6957, punt 115).

54 Het is eveneens vaste rechtspraak dat alle maatregelen die de uitoefening van de vrijheid van vestiging verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken, als beperkingen van deze vrijheid moeten worden beschouwd (zie, wat de vrijheid van vestiging betreft, arresten van 5 oktober 2004, *CaixaBank France*, C-442/02, Jurispr. blz. I-8961, punt 11, en 29 november 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, Jurispr. blz. I-12273, punt 36).

55 Bijgevolg dient te worden vastgesteld dat, anders dan de Bondsrepubliek Duitsland en de Portugese Republiek stellen, een zelfs geringe of minder belangrijke beperking van het vrije verkeer van personen door de artikelen 39 EG en 43 EG is verboden (zie, wat de vrijheid van vestiging betreft, arresten van 28 januari 1986, *Commissie/Frankrijk*, 270/83, Jurispr. blz. 273, punt 21; 15 februari 2000, *Commissie/Frankrijk*, C-34/98, Jurispr. blz. I-995, punt 49, en arrest de *Lasteyrie du Saillant*, reeds aangehaald, punt 43).

56 Hoewel artikel 14, lid 3, van wet 35/2006 een belastingplichtige met woonplaats in Spanje niet verbiedt zijn recht op vrij verkeer uit te oefenen, kan deze bepaling in casu de uitoefening van dit recht beperken doordat er voor belastingplichtigen die zich in een andere lidstaat wensen te vestigen, op zijn minst een afschrikkende werking van uitgaat.

57 Overeenkomstig de betrokken wettelijke regeling gaat overbrenging van de woonplaats buiten het Spaanse grondgebied, in het kader van de uitoefening van de door de artikelen 39 EG en 43 EG gewaarborgde rechten, voor de belastingplichtige gepaard met de verplichting om de belasting te betalen alvorens de belastingplichtigen die in Spanje blijven wonen, daartoe verplicht zijn. Dit verschil in behandeling kan personen die hun woonplaats naar het buitenland verleggen, financieel benadelen

doordat nog niet toegerekende inkomsten moeten worden opgenomen in de belastinggrondslag van het laatste belastingjaar waarin deze personen ingezetenen waren (zie naar analogie reeds aangehaalde arresten de Lasteyrie du Saillant, punt 46, en N, punt 35).

- 58 Zoals het Koninkrijk Spanje, de Bondsrepubliek Duitsland, het Koninkrijk der Nederlanden en de Portugese Republiek aanvoeren, ziet de betrokken Spaanse wettelijke regeling weliswaar alleen op de belasting van reeds verkregen en fiscaal reeds vaststaande inkomsten. De schuldenaar van de belastingschuld wordt naar aanleiding van de overbrenging van zijn woonplaats dus niet extra belast. Het enige voordeel dat hij verliest, is een betalingsfaciliteit.
- 59 Het verlies van dit voordeel is evenwel ontegenzeggelijk een kennelijk cashflownadeel. Het Hof heeft bij herhaling geoordeeld dat de uitsluiting van een cashflowvoordeel in een grensoverschrijdende situatie terwijl het beschikbaar is in een vergelijkbare binnenlandse situatie, een beperking van de vrijheid van vestiging oplevert (zie in die zin met name arresten van 8 maart 2001, Metallgesellschaft e.a., C-397/98 en C-410/98, Jurispr. blz. I-1727, punten 44, 54 en 76; 21 november 2002, X en Y, C-436/00, Jurispr. blz. I-10829, punten 36-38; 13 december 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Jurispr. blz. I-10837, punt 32, en 29 maart 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Jurispr. blz. I-2647, punt 29).
- 60 Het aldus geconstateerde verschil in behandeling wordt in casu echter niet verklaard door een objectief situatieverschil. Uit het oogpunt van de wettelijke regeling van een lidstaat die de verworven inkomsten wil belasten, is de situatie van een persoon die zijn woonplaats naar een andere lidstaat overbrengt, immers vergelijkbaar met die van een persoon die zijn woonplaats in eerstgenoemde lidstaat behoudt, voor zover het de belasting betreft van vóór de overbrenging van de woonplaats in die lidstaat reeds verkregen inkomsten (zie naar analogie arrest National Grid Indus, reeds aangehaald, punt 38).
- 61 Derhalve dient te worden vastgesteld dat de betrokken maatregel de uitoefening van de in de artikelen 39 EG en 43 EG vervatte vrijheden kan belemmeren.
- Rechtvaardiging van de beperkingen
- 62 Uit vaste rechtspraak blijkt dat nationale maatregelen die de uitoefening van de in het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden kunnen belemmeren of minder aantrekkelijk kunnen maken, niettemin toelaatbaar kunnen zijn indien zij een doel van algemeen belang nastreven, geschikt zijn om de verwezenlijking daarvan te waarborgen en niet verder gaan dan noodzakelijk is om het nagestreefde doel te bereiken (zie met name reeds aangehaalde arresten van 17 januari 2008, Commissie/Duitsland, punt 26, Commissie/Griekenland, punt 51, Commissie/Hongarije, punt 69, en National Grid Indus, punt 42).
- 63 Dus dient te worden onderzocht of het door de betrokken wettelijke regeling in het leven geroepen verschil in behandeling tussen personen die hun woonplaats naar een andere lidstaat wensen over te brengen, en personen die in Spanje blijven wonen, kan worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang, zoals die welke zijn aangevoerd door het Koninkrijk Spanje en de lidstaten die aan de zijde van deze lidstaat hebben geïntervenieerd, namelijk de doeltreffende invordering van belastingvorderingen, de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten en de noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel te waarborgen.
- 64 Aangaande de rechtvaardiging die verband houdt met de noodzaak om de doeltreffende invordering van belastingschulden te verzekeren, dient vooraf te worden vastgesteld dat het Hof heeft aanvaard dat deze noodzaak een beperking van de fundamentele vrijheden kan rechtvaardigen (zie in die zin arrest FKP Scorpio Konzertproduktionen, reeds aangehaald, punt 35).

- 65 Het Koninkrijk Spanje voert dienaangaande met name aan dat de betrokken wettelijke regeling ertoe strekt te voorkomen dat de inaanmerkingneming wordt uitgesteld van inkomsten die reeds zijn verkregen door een belastingplichtige die, doordat hij niet langer op het nationale grondgebied woont, elke band met de belastingdienst van deze lidstaat verliest, hetgeen de invordering van de belasting om zowel juridische als feitelijke redenen moeilijk of onmogelijk maakt. Vaak is het zeer moeilijk te bepalen waar de schuldenaar van de belasting zich bevindt. Bovendien betwist het Koninkrijk Spanje de stelling van de Commissie dat belastingplichtigen die niet in Spanje wonen, vaak in deze lidstaat inkomsten ontvangen of een aanzienlijk deel van hun vermogen aanhouden.
- 66 Volgens deze lidstaat is de betrokken wettelijke regeling dus evenredig met het nagestreefde doel, aangezien de instrumenten voor administratieve samenwerking en wederzijdse bijstand tussen de lidstaten van de Unie kennelijk ontoereikend zijn gebleken om de doeltreffendheid van het belastingstelsel te waarborgen.
- 67 De Commissie erkent dat onmiddellijke invordering van de belastingschuld op het tijdstip van overbrenging van de woonplaats van de belastingplichtige naar een andere lidstaat in beginsel kan worden gerechtvaardigd door de reden van algemeen belang die verband houdt met de noodzaak om de doeltreffende invordering van belastingschulden te waarborgen. Toch gaat deze maatregel volgens de Commissie verder dan noodzakelijk is om deze doelstelling te bereiken en moet hij dus als onevenredig worden beschouwd, aangezien de lidstaten een beroep kunnen doen op de in de richtlijnen 76/308, 77/799 en 2008/55 voorziene regelingen.
- 68 Dienaangaande dient te worden vastgesteld dat, anders dan het Koninkrijk Spanje, de Bondsrepubliek Duitsland, het Koninkrijk der Nederlanden en de Portugese Republiek aanvoeren, de samenwerkingsregelingen die tussen de autoriteiten van de lidstaten op het niveau van de Unie bestaan, toereikend zijn om de lidstaat van herkomst in staat te stellen de belastingschuld in een andere lidstaat in te vorderen (zie in die zin arrest *National Grid Indus*, reeds aangehaald, punt 78).
- 69 Aangezien de belastingschuld definitief vaststaat op het tijdstip waarop de belastingplichtige zijn woonplaats naar een andere lidstaat overbrengt, bestaat de van de lidstaat van ontvangst gevraagde bijstand enkel in de invordering van deze schuld en niet in de definitieve bepaling van het bedrag van de belasting.
- 70 Artikel 4, lid 1, van richtlijn 2008/55 bepaalt dat „[o]p verzoek van de verzoekende autoriteit [...] de aangezochte autoriteit haar de inlichtingen [verstrekt] die haar van nut zijn voor de invordering van een schuldvordering”. Deze richtlijn stelt de lidstaat van herkomst dus in staat van de bevoegde autoriteit van de lidstaat van ontvangst inlichtingen te verkrijgen over de overbrenging van de woonplaats van een natuurlijke persoon naar laatstgenoemde lidstaat, voor zover deze inlichtingen noodzakelijk zijn om de lidstaat van herkomst in staat te stellen een reeds ten tijde van deze woonplaatsoverbrenging bestaande belastingschuld in te vorderen.
- 71 Bovendien biedt deze richtlijn, in met name de artikelen 5 tot en met 9 ervan, de autoriteiten van de lidstaat van herkomst een kader voor samenwerking en bijstand op grond waarvan zij de belastingschuld ook daadwerkelijk in de lidstaat van ontvangst kunnen invorderen (zie in die zin arrest *National Grid Indus*, reeds aangehaald, punt 78).
- 72 In dit verband dient ook te worden vastgesteld dat de voornoemde samenwerkingsinstrumenten in de praktijk wellicht niet altijd op bevredigende wijze en feilloos functioneren. Toch kunnen de lidstaten zich niet beroepen op eventuele moeilijkheden bij de inzameling van de noodzakelijke inlichtingen of op eventuele tekortkomingen in de samenwerking tussen hun belastingdiensten ter rechtvaardiging van de beperking van de door het Verdrag gewaarborgde vrijheden (zie in die zin arrest van 4 maart 2004, *Commissie/Frankrijk*, C-334/02, *Jurispr. blz. I-2229*, punt 33).

- 73 In deze context verwijzen de lidstaten die hebben geïntervenieerd aan de zijde van het Koninkrijk Spanje, naar het arrest *Truck Center*, reeds aangehaald, waarin het Hof met name gelet op de mogelijkheid van gedwongen invordering heeft aanvaard dat voor niet-ingezeten belastingplichtigen gebruik wordt gemaakt van een andere heffingstechniek dan voor ingezetenen belastingplichtigen, namelijk een bronbelasting.
- 74 Ook al is de grensoverschrijdende invordering van een belastingschuld normaliter moeilijker dan een gedwongen invordering op het nationale grondgebied, het gaat in casu niet om een eenvoudige invorderingstechniek, maar om de vraag of de verplichting voor een belastingplichtige die zijn woonplaats naar een andere lidstaat wenst over te brengen, om louter wegens deze overbrenging een belasting over reeds verworven inkomsten, waarvan het bedrag is bepaald, onmiddellijk en definitief te betalen, verder gaat dan noodzakelijk is om het nagestreefde doel te bereiken, terwijl deze verplichting niet geldt voor belastingplichtigen die op het nationale grondgebied blijven wonen.
- 75 Uit het voorgaande volgt dat artikel 14, lid 1, van wet 35/2006, dat belastingplichtigen die hun woonplaats naar het buitenland overbrengen, ertoe verplicht, alle nog niet toegerekende inkomsten op te nemen in de belastinggrondslag van het laatste belastingjaar waarin zij als ingezetenen belastingplichtigen zijn beschouwd, onevenredig is.
- 76 Aangaande de rechtvaardiging die verband houdt met de doelstelling van algemeen belang om de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te verzekeren, zij eraan herinnerd dat deze doelstelling door het Hof is erkend als een legitieme doelstelling (zie in die zin reeds aangehaalde arresten *Marks & Spencer*, punt 45, en *N*, punt 42; arresten van 18 juli 2007, *Oy AA*, C-231/05, Jurispr. blz. I-6373, punt 51; 15 mei 2008, *Lidl Belgium*, C-414/06, Jurispr. blz. I-3601, punt 31, en arrest *National Grid Indus*, reeds aangehaald, punt 45).
- 77 Volgens vaste rechtspraak blijven de lidstaten bij gebreke van unificatie- of harmonisatiemaatregelen die door de Unie zijn aangenomen, bevoegd om door het sluiten van overeenkomsten of unilateraal de criteria voor de verdeling van hun heffingsbevoegdheid vast te stellen teneinde onder meer dubbele belasting af te schaffen (arrest van 19 november 2009, *Commissie/Italië*, C-540/07, Jurispr. blz. I-10983, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en arrest *National Grid Indus*, reeds aangehaald, punt 45). Deze rechtvaardiging is aanvaardbaar wanneer de betrokken regeling met name ertoe strekt, gedragingen te vermijden die afbreuk kunnen doen aan het recht van een lidstaat om zijn belastingbevoegdheid uit te oefenen met betrekking tot activiteiten die op zijn grondgebied plaatsvinden (zie in die zin met name reeds aangehaalde arresten *Marks & Spencer*, punt 46; *Rewe Zentralfinanz*, punt 42, en *National Grid Indus*, punt 46).
- 78 Tevens heeft het Hof geoordeeld dat de verplaatsing van de feitelijke bestuurszetel van een vennootschap van een lidstaat naar een andere lidstaat niet kan betekenen dat de lidstaat van herkomst moet afzien van zijn recht om een meerwaarde te belasten die vóór deze verplaatsing in het kader van zijn fiscale bevoegdheid is ontstaan (zie met name arrest van 12 december 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Jurispr. blz. I-11673, punt 59, en arrest *National Grid Indus*, reeds aangehaald, punt 46). Het Hof heeft dus voor recht verklaard dat een lidstaat op grond van het fiscale territorialiteitsbeginsel, verbonden met een temporele component, te weten het verblijf van de belastingplichtige op het nationale grondgebied gedurende de periode waarin de latente meerwaarden zijn ontstaan, deze meerwaarden mag belasten op het moment van vertrek van de betrokken belastingplichtige (zie reeds aangehaalde arresten *N*, punt 46, en *National Grid Indus*, punt 46).
- 79 Dezelfde overwegingen gelden a fortiori in de onderhavige zaak aangezien de betrokken wettelijke regeling strekt tot de belasting van reeds verkregen inkomsten en niet van latente meerwaarden. Naar aanleiding van de overbrenging van de woonplaats van een belastingplichtige naar een andere lidstaat

verliest het Koninkrijk Spanje immers niet zijn belastingbevoegdheid ter zake van op zijn grondgebied reeds uitgeoefende activiteiten en moet het dus geen afstand doen van zijn recht om het bedrag van de overeenkomstige belasting te bepalen.

- 80 Voorts strekt deze wettelijke regeling ertoe inkomsten waarvoor de lidstaat van herkomst fiscaal bevoegd is en die zijn verworven vóór deze overbrenging van woonplaats, in deze lidstaat aan belasting te onderwerpen. Deze inkomsten worden dus belast in de lidstaat waarin zij zijn verworven, waarbij inkomsten die zijn verkregen na de overbrenging van de woonplaats van de belastingplichtige in de regel uitsluitend worden belast in de lidstaat van ontvangst waar zij worden verworven.
- 81 Aangezien het in casu niet gaat om de bepaling van de belastingschuld op het tijdstip van overbrenging van de woonplaats, maar om de onmiddellijke invordering ervan, heeft het Koninkrijk Spanje niet aangetoond dat, nu er geen conflict ontstaat tussen de belastingbevoegdheid van de lidstaat van herkomst en die van de lidstaat van ontvangst, er een probleem van dubbele heffing ontstaat of een situatie waarin de betrokken belastingplichtigen aan elke belasting ontsnappen, hetgeen toepassing van een maatregel als die in casu zou kunnen rechtvaardigen ter verwezenlijking van de doelstelling bestaande in het behoud van de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid.
- 82 Derhalve kan niet worden aanvaard dat de betrokken wettelijke regeling haar rechtvaardiging vindt in de noodzaak om de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te behouden.
- 83 Aangaande de rechtvaardiging die verband houdt met de noodzaak om de samenhang van het nationale belastingstelsel te verzekeren, voert het Koninkrijk Spanje met name aan dat deze wettelijke regeling onontbeerlijk is om deze samenhang te vrijwaren daar de mogelijkheid van uitstel van betaling van de belasting over reeds verkregen inkomsten wordt toegekend op basis van de zekerheid van betaling, die voor de belastingdienst voortvloeit uit het feit dat de belastingplichtige op het Spaanse grondgebied woont en hij daardoor rechtstreeks en daadwerkelijk is onderworpen aan de macht van deze dienst. Wanneer deze rechtstreekse en daadwerkelijke onderworpenheid ophoudt, rechtvaardigt dit dat het belastingvoordeel bestaande in de mogelijkheid om de betaling van de belasting uit te stellen eveneens verdwijnt.
- 84 Het Hof heeft weliswaar reeds geoordeeld dat de noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel te waarborgen een rechtvaardigingsgrond kan zijn voor een regeling die de fundamentele vrijheden beperkt (zie in die zin met name arresten van 28 januari 1992, *Bachmann*, C-204/90, *Jurispr. blz. I-249*, punt 21; 23 oktober 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, *Jurispr. blz. I-8061*, punt 43, en arrest Commissie/Hongarije, reeds aangehaald, punt 70).
- 85 Een argument op basis van een dergelijke rechtvaardiging kan echter slechts worden aanvaard indien is bewezen dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen het betrokken fiscale voordeel en de compensatie van dit voordeel door een bepaalde heffing (zie met name arresten van 7 september 2004, *Manninen*, C-319/02, *Jurispr. blz. I-7477*, punt 42; 13 maart 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, *Jurispr. blz. I-2107*, punt 68, en arrest Commissie/Hongarije, reeds aangehaald, punt 72), waarbij het rechtstreekse verband op basis van de door de betrokken belastingregeling nagestreefde doelstelling moet worden beoordeeld (zie met name arrest *Manninen*, reeds aangehaald, punt 43).
- 86 In de eerste plaats dient te worden vastgesteld dat aangezien de vereisten in verband met de samenhang van het belastingstelsel en de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid elkaar overlappen, de overwegingen in punt 81 van het onderhavige arrest, namelijk dat in casu geen enkele andere lidstaat wenst gebruik te maken van de bevoegdheid om de in Spanje verworven inkomsten te belastingen, ook relevant zijn met betrekking tot de noodzaak om deze samenhang te verzekeren, zodat het argument in verband met deze noodzaak faalt.

- 87 In de tweede plaats zij opgemerkt dat het Koninkrijk Spanje zich louter beroept op de noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel te verzekeren, doch niet aantoonde dat er in de betrokken nationale wettelijke regeling een rechtstreeks verband bestaat tussen het belastingvoordeel bestaande in de mogelijkheid om inkomsten toe te rekenen op verschillende belastingtijdvakken en de compensatie van dit voordeel door een bepaalde fiscale last.
- 88 Derhalve kan niet worden aanvaard dat deze wettelijke regeling haar rechtvaardiging vindt in de noodzaak om de samenhang van het nationale belastingstelsel te verzekeren.
- 89 Het Koninkrijk Spanje en de lidstaten die aan zijn zijde hebben geïntervenieerd, voeren ook in wezen dezelfde argumenten aan, die erop neerkomen dat deze wettelijke regeling evenredig is, tevens gelet op de doelstellingen om de samenhang van het belastingstelsel en de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid te verzekeren wegens de ontoereikendheid – aldus deze lidstaten – van de samenwerkingsinstrumenten waarin in het recht van de Unie is voorzien.
- 90 Zelfs gesteld dat de betrokken nationale wettelijke regeling geschikt zou zijn om deze doelstellingen te verwezenlijken, er dient bijgevolg te worden vastgesteld dat wat de evenredigheid van deze regeling betreft de overwegingen in de punten 68 tot en met 74 van het onderhavige arrest in verband met de rechtvaardiging van de noodzaak om de doeltreffende invordering van de belasting te verzekeren ook relevant zijn met betrekking tot de gestelde noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel en de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid te verzekeren, zodat deze wettelijke regeling in elk geval verder gaat dan noodzakelijk is voor de verwezenlijking van deze doelstellingen.

– Bestaan van een beperking van artikel 18 EG

- 91 Aangaande het bestaan van een eventuele beperking van artikel 18 EG kan niet op goede grond worden ontkend dat het verlies van het betrokken cashflowvoordeel voor personen die zich binnen de Unie wensen te verplaatsen om redenen die geen verband houden met de uitoefening van een economische activiteit, die personen er in bepaalde gevallen van kan weerhouden de door artikel 18 EG gewaarborgde fundamentele vrijheden uit te oefenen.
- 92 Niettemin volgt uit de rechtspraak van het Hof dat een dergelijke beperking uit het oogpunt van het Unierecht kan worden gerechtvaardigd indien zij is gebaseerd op objectieve overwegingen van algemeen belang die losstaan van de nationaliteit van de betrokken personen en evenredig zijn aan het door het nationale recht rechtmatig nagestreefde doel (zie arrest van 23 oktober 2007, Morgan en Bucher, C-11/06 en C-12/06, Jurispr. blz. I-9161, punt 33, en arrest Commissie/Hongarije, reeds aangehaald, punt 88).
- 93 Dienaangaande zij opgemerkt dat dezelfde conclusie als waartoe het Hof met betrekking tot de rechtvaardiging van de beperking van de artikelen 39 EG en 43 EG is gekomen in de punten 51 tot en met 88 van het onderhavige arrest, om dezelfde redenen ook geldt voor de grief betreffende artikel 18 EG (zie in die zin reeds aangehaalde arresten van 17 januari 2008, Commissie/Duitsland, punt 30; Commissie/Griekenland, punt 60, en Commissie/Hongarije, punt 89).

Schending van de bepalingen van de EER-Overeenkomst

- 94 De Commissie betoogt voorts dat het Koninkrijk Spanje, door artikel 14, lid 3, van wet 35/2006 aan te nemen en te handhaven, niet heeft voldaan aan de verplichtingen die op hem rusten krachtens de artikelen 28 en 31 van de EER-Overeenkomst, betreffende het vrije verkeer van werknemers en de vrijheid van vestiging.

- 95 Vooraf zij opgemerkt dat deze bepalingen van de EER-Overeenkomst overeenstemmen met het bepaalde in de artikelen 39 EG en 43 EG, zodat de overwegingen in de punten 51 tot en met 64 van het onderhavige arrest, betreffende deze artikelen, in beginsel ook gelden voor de overeenstemmende artikelen van de EER-Overeenkomst.
- 96 Evenwel dient te worden vastgesteld dat, met betrekking tot de rechtvaardiging in verband met de noodzaak om de doeltreffende invordering van de belastingschuld te verzekeren, het kader voor samenwerking tussen de bevoegde autoriteiten van de lidstaten waarin de richtlijnen 76/308, 77/799 en 2008/55 voorzien, niet bestaat tussen deze autoriteiten en de bevoegde autoriteiten van een derde staat wanneer deze geen enkele verplichting tot wederzijdse bijstand is aangegaan (zie met name arrest van 5 mei 2011, Commissie/Portugal, C-267/09, Jurispr. blz. I-3197, punt 55).
- 97 In dit verband stelt het Koninkrijk Spanje dat het geen bilateraal verdrag inzake wederzijdse bijstand voor de inning of invordering van belastingen heeft gesloten met het Koninkrijk Noorwegen, en evenmin met de Republiek IJsland of het Vorstendom Liechtenstein. Wanneer een belastingplichtige zijn woonplaats overbrengt naar een van deze staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst, blijken de Spaanse autoriteiten dus niet over middelen te beschikken om met de autoriteiten van deze staten daadwerkelijk samen te werken.
- 98 Bovendien heeft de Commissie, door in haar opmerkingen in antwoord op de memories in interventie van de Bondsrepubliek Duitsland, het Koninkrijk der Nederlanden en de Portugese Republiek alleen zeer algemeen gewag te maken van verdragen tussen het Koninkrijk Spanje en Staten die partij bij de EER-Overeenkomst zijn doch geen lid van de Unie, niet aangetoond dat deze verdragen daadwerkelijk voorzien in regelingen voor uitwisseling van inlichtingen die toereikend zijn om de door de belastingplichtigen met woonplaats in deze staten ingediende aangiften te kunnen controleren.
- 99 Derhalve dient te worden aangenomen dat de verplichting voor belastingplichtigen die hun woonplaats naar het buitenland overbrengen, om alle nog niet toegerekende inkomsten op te nemen in de belastinggrondslag van het laatste belastingjaar waarin zij als ingezetenen belastingplichtigen zijn beschouwd, voor zover deze verplichting ziet op belastingplichtigen die wonen in Staten die partij bij de EER-Overeenkomst zijn doch geen lid van de Unie, niet verder gaat dan noodzakelijk is voor de verwezenlijking van de doelstelling die erin bestaat de doeltreffendheid van de fiscale controles en van de bestrijding van belastingontwijking te verzekeren.
- 100 Bijgevolg dient het beroep te worden verworpen voor zover het de niet-nakoming door het Koninkrijk Spanje van de krachtens de artikelen 28 en 31 van de EER-Overeenkomst op hem rustende verplichtingen betreft.
- 101 Derhalve dient te worden vastgesteld dat het Koninkrijk Spanje, door in artikel 14, lid 3, van wet 35/2006 een bepaling op te nemen en te handhaven, op grond waarvan belastingplichtigen die hun woonplaats naar een andere lidstaat overbrengen, verplicht zijn alle nog niet toegerekende inkomsten mee te rekenen in de belastinggrondslag van het laatste belastingjaar waarin zij als ingezetenen belastingplichtigen zijn beschouwd, de krachtens de artikelen 18 EG, 39 EG en 43 EG op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen.

Kosten

- 102 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dat is gevorderd. Overeenkomstig artikel 69, lid 3, van datzelfde reglement kan het Hof de proceskosten over de partijen verdelen of beslissen dat elke partij haar eigen kosten zal dragen, indien zij onderscheidenlijk op een of meer punten in het ongelijk zijn gesteld, of wegens bijzondere redenen.

- 103 In casu dient ermee rekening te worden gehouden dat de grieven van de Commissie in verband met niet-naleving van de uit de artikelen 28 en 31 EER-Overeenkomst voortvloeiende vereisten niet zijn aanvaard.
- 104 Derhalve dient het Koninkrijk Spanje te worden verwezen in drie vierde van alle kosten en dient de Commissie het overige vierde te dragen.
- 105 Ingevolge artikel 69, lid 4, eerste alinea, van datzelfde reglement dragen de lidstaten die in het geding zijn tussengekomen, hun eigen kosten. De Bondsrepubliek Duitsland, het Koninkrijk der Nederlanden en de Portugese Republiek zullen dus hun eigen kosten dragen.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart:

- 1) **Door in artikel 14, lid 3, van Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio (wet 35/2006 betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen en tot gedeeltelijke wijziging van de wetten betreffende de vennootschapsbelasting, de belasting van niet-ingezeten en de vermogensbelasting) van 28 november 2006 een bepaling op te nemen en te handhaven op grond waarvan belastingplichtigen die hun woonplaats naar een andere lidstaat overbrengen, verplicht zijn alle nog niet toegerekende inkomsten mee te rekenen in de belastinggrondslag van het laatste belastingjaar waarin zij als ingezeten belastingplichtigen zijn beschouwd, is het Koninkrijk Spanje de krachtens de artikelen 18 EG, 39 EG en 43 EG op hem rustende verplichtingen niet nagekomen.**
- 2) **Het beroep wordt verworpen voor het overige.**
- 3) **Het Koninkrijk Spanje wordt verwezen in drie vierde van alle kosten. De Europese Commissie wordt verwezen in het overige vierde.**
- 4) **De Bondsrepubliek Duitsland, het Koninkrijk der Nederlanden en de Portugese Republiek dragen hun eigen kosten.**

ondertekeningen