

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

6 oktober 2009\*

In zaak C-562/07,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 226 EG, ingesteld op 19 december 2007,

**Commissie van de Europese Gemeenschappen**, vertegenwoordigd door R. Lyal en I. Martínez del Peral als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

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

verweerder,

\* Procestaal: Spaans.

ondersteund door:

**Koninkrijk België**, vertegenwoordigd door T. Materne als gemachtigde,

**Republiek Letland**, vertegenwoordigd door E. Balode-Buraka als gemachtigde,

**Republiek Oostenrijk**, vertegenwoordigd door E. Riedl en C. Pesendorfer als gemachtigden,

intervenienten,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: M. Ilešič, president van de Vijfde kamer, waarnemend voor de president van de Eerste kamer, A. Tizzano, A. Borg Barthet, E. Levits en J.-J. Kasel (rapporteur), rechters,

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

gezien de stukken,

I - 9558

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 tot en met 31 december 2006 in Spanje gerealiseerde meerwaarden verschillend te behandelen naargelang deze waren verkregen door ingezetenen of door niet-ingezetenen, de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens de artikelen 39 EG en 56 EG en de artikelen 28 en 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 (PB 1994, L 1, blz. 3; hierna: „EER-Overeenkomst”).

### **Rechtskader**

- 2 In Spanje was de regeling inzake de inkomstenbelasting van ingezetenen tot en met 31 december 2006 vervat in de Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (gecodeerde tekst van de wet betreffende de inkomstenbelasting van natuurlijke personen), zoals goedgekeurd bij koninklijk wetsbesluit 3/2004 van 5 maart 2004 (BOE nr. 60 van 10 maart 2004, blz. 10670, met rectificatie in BOE nr. 61 van 11 maart 2004, blz. 11014; hierna: „TRLIRPF”). Overeenkomstig de artikelen 67 en 77 TRLIRPF werden meerwaarden uit de overdracht van vermogensbestanddelen die een belastingplichtige meer dan een jaar had aangehouden, forfaitair belast tegen 15 %. De andere meerwaarden werden overeenkomstig de artikelen 64 en 75 TRLIRPF progressief belast tegen een tarief 15 % en 45 %.

- 3 Tot en met diezelfde datum was de regeling inzake de inkomstenbelasting van niet-ingezetenen vervat in de Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (gecodificeerde tekst van de wet betreffende de inkomstenbelasting van niet-ingezetenen), zoals goedgekeurd bij koninklijk wetsbesluit 5/2004 van 5 maart 2004 (BOE nr. 62 van 12 maart 2004, blz. 11176; hierna: „TRLIRNR”). Overeenkomstig artikel 25, lid 1, sub f, TRLIRNR werden die meerwaarden belast tegen het vaste tarief van 35 %.
  
- 4 Overeenkomstig artikel 46 TRLIRNR konden niet-ingezetenen die ten minste 75 % van hun totale inkomen in eenzelfde belastingjaar uit arbeid of uit een bedrijfsactiviteit in Spanje haalden, ervoor kiezen om te worden belast als belastingplichtige in de inkomstenbelasting van natuurlijke personen. Lid 3 van dat artikel bepaalde dat de persoonlijke situatie en de gezinssituatie van deze werknemers in aanmerking moesten worden genomen.
  
- 5 Deze regeling is per 1 januari 2007 opgeheven bij 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 inkomstenbelasting van niet-ingezetenen en de vermogensbelasting, BOE nr. 285 van 29 november 2006, blz. 41734, met rectificatie in BOE nr. 57 van 7 maart 2007, blz. 9634), die op die datum in werking is getreden.

### **Precontentieuze procedure**

- 6 Op 18 oktober 2004 heeft de Commissie het Koninkrijk Spanje een aanmaningsbrief gestuurd, waarin zij deze lidstaat meedeelde dat de fiscale behandeling van inkomsten uit arbeid en meerwaarden van Spaanse oorsprong van niet-ingezeten natuurlijke personen volgens haar in strijd was met de artikelen 39 EG en 56 EG en met de artikelen 28 en 40 van de EER-Overeenkomst, aangezien de toepassing van een hoger belastingtarief op de inkomsten van niet-ingezetenen dan op de inkomsten van

ingezetenen discriminatie in de zin van het EG-Verdrag kon vormen indien het verschil in behandeling van beide situaties niet op een objectief verschil berustte.

- 7 Omdat het antwoord van het Koninkrijk Spanje haar niet overtuigde, heeft de Commissie op 13 juli 2005 aan deze lidstaat een met redenen omkleed advies gezonden met het verzoek om binnen een termijn van twee maanden na ontvangst ervan de nodige maatregelen te nemen om dat advies op te volgen.
- 8 Op 7 februari 2006 heeft het Koninkrijk Spanje op dit met redenen omkleed advies geantwoord dat de wijzigingen die noodzakelijk zijn om een einde te maken aan de gestelde niet-nakomingen, in behandeling waren. Uit de opmerkingen van de partijen blijkt dat deze wijzigingen op 28 november 2006 zijn goedgekeurd en op 1 januari 2007 in werking zijn getreden.
- 9 Hoewel de Commissie van mening is dat met de inwerkingtreding van de nieuwe bepalingen een einde is gemaakt aan de door haar gelaakte inbreuken, heeft zij het onderhavige beroep ingesteld.
- 10 Tijdens de procedure voor het Hof heeft de Commissie afstand van instantie gedaan voor zover haar beroep ertoe strekt te doen vaststellen dat inbreuk is gemaakt op artikel 39 EG en artikel 28 EER-Overeenkomst.
- 11 Bij beschikking van de president van het Hof van 2 juni 2008 zijn het Koninkrijk België, de Republiek Letland en de Republiek Oostenrijk toegelaten tot interventie ter ondersteuning van de conclusies van het Koninkrijk Spanje.

## Beroep

### *Ontvankelijkheid*

#### Argumenten van partijen

- 12 Het Koninkrijk Spanje, dat erkent dat het aan de Commissie staat te beslissen of het opportuun is om een niet-nakomingsprocedure in te leiden, betwist de ontvankelijkheid van het onderhavige beroep en voert daartoe aan dat de Commissie in casu het vertrouwensbeginsel, het beginsel van loyale samenwerking met de lidstaten en het rechtszekerheidsbeginsel heeft geschonden en misbruik van bevoegdheid heeft gemaakt.
- 13 Wat, ten eerste, schending van het vertrouwensbeginsel en van het beginsel van loyale samenwerking betreft, herinnert het Koninkrijk Spanje eraan dat de lidstaten zich jegens een gemeenschapsinstelling op deze beginselen kunnen beroepen wanneer deze instelling door een herhaalde en ononderbroken praktijk bij de lidstaten gegronde verwachtingen heeft gewekt omtrent het feit dat zij zich in bepaalde omstandigheden op een concrete wijze zal gedragen zonder dat op basis van enige aanwijzing kan worden vermoed dat zij deze praktijk zal wijzigen. Bij beroepen wegens niet-nakoming is het juist een vaste praktijk van de Commissie om geen beroep in te stellen wanneer de lidstaat die het gemeenschapsrecht heeft geschonden, de niet-nakoming heeft beëindigd nadat de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn was verstreken, maar voordat het beroep was ingesteld, ook al zou de procedure nog van belang kunnen zijn. In casu heeft de Commissie die beginselen geschonden doordat zij haar beroep pas bijna een jaar na de beëindiging van de gelaakte niet-nakoming heeft ingesteld zonder de betrokken lidstaat vooraf op de hoogte te hebben gesteld van haar voornemen om van haar gebruikelijke praktijk af te wijken en zonder dat zij daarvoor een geldige reden had.
- 14 Wat, ten tweede, het rechtszekerheidsbeginsel betreft, betoogt het Koninkrijk Spanje dat het recht van de Commissie om vrij te kiezen op welk tijdstip zij jegens een lidstaat een niet-nakomingsprocedure inleidt, moet worden beperkt tot de gevallen waarin de

niet-nakomende lidstaat volhardt in de hem verweten niet-nakoming, teneinde te voorkomen dat de lidstaten in een „ernstige toestand van rechtsonzekerheid” terechtkomen. Aangezien de Commissie in casu bijna een jaar heeft laten verstrijken tussen het tijdstip waarop de gelaakte niet-nakoming is beëindigd en het tijdstip waarop zij het onderhavige beroep heeft ingesteld, heeft zij het rechtszekerheidsbeginsel geschonden.

- 15 Wat, ten derde, misbruik van bevoegdheid betreft, betoogt het Koninkrijk Spanje dat de Commissie het doel van het beroep wegens niet-nakoming verkeerd opvat voor zover zij deze procedure gebruikt om twee doelstellingen te bereiken die geen verband houden met dat doel. Enerzijds wil de Commissie deze lidstaat bestraffen omdat de Spaanse rechterlijke instanties bij het Hof geen verzoek om een prejudiciële beslissing inzake directe belastingen hebben ingediend. Anderzijds wil de Commissie van het Hof een uitspraak op het onderhavige beroep verkrijgen om voor de burgers een juiste toepassing van het gemeenschapsrecht te waarborgen, waardoor het voorwerp van het beroep wegens niet-nakoming meer op dat van de prejudiciële procedure gaat lijken.
- 16 Het Koninkrijk België en de Republiek Oostenrijk, die alleen interveniëren ter ondersteuning van de conclusies van het Koninkrijk Spanje ter zake van de ontvankelijkheid van het beroep, voeren aan dat de Commissie een voldoende belang bij de voortzetting van het geding moet bewijzen. In casu is de gestelde niet-nakoming echter niet zo ernstig dat het gerechtvaardigd is een beroep in te stellen; het feit dat de Spaanse rechterlijke instanties geen verzoek om een prejudiciële beslissing inzake directe belastingen hebben ingediend, is immers geen bewijs van een voldoende belang om het onderhavige beroep in te stellen. Overigens kan de Commissie slechts een beroep wegens niet-nakoming instellen om de gestelde niet-nakoming te doen beëindigen. Aangezien het Koninkrijk Spanje de hem verweten niet-nakoming heeft beëindigd, is de Commissie niet langer vrij om te oordelen of het opportuun is om een beroep in te stellen.
- 17 Met betrekking tot de ontvankelijkheid van beroepen wegens niet-nakoming in het algemeen stelt de Commissie vooral dat de discretionaire bevoegdheid waarover zij krachtens het Verdrag en de rechtspraak van het Hof beschikt op het gebied van niet-

nakomingsprocedures, enerzijds impliceert dat zij kan beslissen of een beroep moet worden ingesteld, zonder dat zij haar beslissing behoeft te motiveren, en anderzijds dat zij niet is gebonden aan een bepaalde termijn voor de verschillende stadia van de procedure. Bijgevolg kan volgens haar geen enkel van de door het Koninkrijk Spanje opgeworpen excepties van niet-ontvankelijkheid worden aanvaard.

### Beoordeling door het Hof

- 18 Aangaande, ten eerste, de gestelde schending van het vertrouwensbeginsel, dat de tegenhanger van het rechtszekerheidsbeginsel is, en van het beginsel van loyale samenwerking, zij eraan herinnerd dat de niet-nakomingsprocedure berust op de objectieve vaststelling dat een lidstaat de krachtens het gemeenschapsrecht op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen, en dat een lidstaat zich in een geval als het onderhavige niet op het vertrouwensbeginsel en op het beginsel van loyale samenwerking kan beroepen om de objectieve vaststelling van de niet-nakoming van de krachtens het Verdrag op hem rustende verplichtingen te verhinderen, omdat aanvaarding van deze rechtvaardigingsgrond zou indruisen tegen het doel van de procedure van artikel 226 EG (arrest van 24 april 2007, Commissie/Nederland, C-523/04, Jurispr. blz. I-3267, punt 28).
- 19 De omstandigheid dat de Commissie in voorkomend geval ervan heeft afgezien een beroep wegens niet-nakoming in te stellen tegen een lidstaat wanneer deze laatste de gestelde niet-nakoming na afloop van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn had beëindigd, kan bij deze lidstaat of bij de andere lidstaten dus geen gewettigd vertrouwen doen ontstaan dat de ontvankelijkheid van een door de Commissie ingesteld beroep kan aantasten.
- 20 De omstandigheid dat de Commissie niet onmiddellijk na afloop van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn een verzoekschrift op grond van artikel 226 EG indient, kan evenmin bij de betrokken lidstaat een gewettigd vertrouwen doen ontstaan dat de niet-nakomingsprocedure is afgesloten.



- 21 Al kan een beroep wegens niet-nakoming niet-ontvankelijk zijn wegens de buitensporig lange duur van de precontentieuze procedure, is dit volgens de rechtspraak alleen het geval wanneer de Commissie het door haar gedrag moeilijker heeft gemaakt haar argumenten te weerleggen, zodat inbreuk wordt gemaakt op de rechten van verdediging van de betrokken lidstaat, en staat het aan deze laatste om een dergelijke moeilijkheid te bewijzen (zie in die zin arrest van 8 december 2005, Commissie/Luxemburg, C-33/04, Jurispr. blz. I-10629, punt 76 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 22 Vaststaat echter dat het Koninkrijk Spanje in casu niet als specifiek argument heeft aangevoerd dat door de duur van de precontentieuze procedure en met name door het tijdsverloop tussen zijn antwoord op het met redenen omkleed advies en het tijdstip waarop het onderhavige beroep is ingesteld, zijn rechten van verdediging zijn aangetast. Deze lidstaat komt in het onderhavige geval immers alleen op tegen de opportuniteit van de instelling en de handhaving door de Commissie van het beroep wegens niet-nakoming.
- 23 Aangaande, ten tweede, het rechtszekerheidsbeginsel moet eraan worden herinnerd dat volgens vaste rechtspraak het bestaan van een niet-nakoming worden beoordeeld op basis van de situatie waarin de lidstaat zich bevond aan het einde van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn (zie met name arresten van 4 juli 2002, Commissie/Griekenland, C-173/01, Jurispr. blz. I-6129, punt 7, en 14 april 2005, Commissie/Luxemburg, C-519/03, Jurispr. blz. I-3067, punt 18), en dat het belang van de Commissie om een beroep krachtens artikel 226 EG in te stellen blijft bestaan wanneer de verweten inbreuk na de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn is opgeheven (zie arrest van 14 april 2005, Commissie/Luxemburg, reeds aangehaald, punt 19).
- 24 Bijgevolg kan het Koninkrijk Spanje, aangezien het door de precontentieuze procedure heeft vernomen dat de Commissie hem niet-nakoming van de krachtens het Verdrag op hem rustende verplichtingen verweet, zich niet met succes op schending van het rechtszekerheidsbeginsel beroepen bij gebreke van een uitdrukkelijke standpuntbepaling waarin de Commissie heeft aangegeven dat zij de niet-nakomingsprocedure zou afsluiten.

- 25 Aangaande, ten derde, het middel inzake misbruik van bevoegdheid dient eraan te worden herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof de Commissie geen procesbelang behoeft aan te tonen en niet behoeft aan te geven waarom zij een beroep wegens niet-nakoming heeft ingesteld (zie met name arresten van 1 februari 2001, Commissie/Frankrijk, C-333/99, Jurispr. blz. I-1025, punt 24, en 13 juni 2002, Commissie/Spanje, C-474/99, Jurispr. blz. I-5293, punt 25, en arrest van 8 december 2005, Commissie/Luxemburg, reeds aangehaald, punten 65 en 66). Aangezien het voorwerp van het beroep zoals dat uit het verzoekschrift blijkt, overeenstemt met het voorwerp van het geding zoals dat in de aanmaningsbrief en in het met redenen omkleed advies is omschreven, kan niet op goede gronden worden aangevoerd dat de Commissie misbruik van bevoegdheid heeft gemaakt.
- 26 Gelet op een en ander dient het onderhavige beroep ontvankelijk te worden verklaard.

### *Ten gronde*

#### Argumenten van partijen

- 27 De Commissie merkt op dat volgens de tot en met 31 december 2006 geldende Spaanse wettelijke regeling meerwaarden die niet-ingezetenen belastingplichtigen in Spanje bij de overdracht van goederen realiseerden, tegen een vast tarief van 35 % werden belast, terwijl door ingezetenen gerealiseerde meerwaarden progressief werden belast wanneer de overgedragen vermogensbestanddelen gedurende een jaar of minder dan een jaar waren aangehouden, en tegen een vast tarief van 15 % wanneer deze vermogensbestanddelen sinds meer dan een jaar waren aangehouden. De belastingdruk was voor niet-ingezetenen dus steeds hoger wanneer zij hun goederen meer dan een jaar na aanschaffing overdroegen. De belastingdruk was voor niet-ingezetenen ook hoger bij overdracht van een goed dat zij gedurende een jaar of minder dan een jaar hadden aangehouden, tenzij wanneer de gemiddelde aanslagvoet voor ingezetenen belastingplichtigen gelijk aan of hoger dan 35 % was, wat slechts het geval was indien hun inkomsten zeer aanzienlijk waren.

- 28 Omdat er volgens de Commissie in casu geen objectief verschil bestaat tussen ingezetenen en niet-ingezetenen belastingplichtigen, vormt elk verschil in behandeling waardoor de belastingdruk hoger is voor niet-ingezetenen dan voor ingezetenen, volgens haar discriminatie in de zin van het Verdrag.
- 29 Met betrekking tot de door het Koninkrijk Spanje aangevoerde rechtvaardigingsgronden stelt de Commissie dat in casu niet met succes kan worden aangevoerd dat deze regeling erop gericht is, de fiscale samenhang te bewaren. Volgens de rechtspraak van het Hof kan deze rechtvaardigingsgrond immers slechts worden aanvaard wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de toekenning van een belastingvoordeel en de compensatie daarvan door een belastingheffing. In casu wordt de zwaardere belastingdruk voor niet-ingezetenen echter niet gecompenseerd door een belastingvoordeel voor deze laatsten.
- 30 De Commissie voegt daaraan toe dat de redenering die het Hof in zijn arrest van 27 juni 1996, Asscher (C-107/94, Jurispr. blz. I-3089), heeft gevolgd, in casu mutatis mutandis kan worden toegepast, aangezien op grond van de Spaanse belastingregels waarover het in het onderhavige beroep gaat, net als op grond van de nationale bepalingen die aan de orde waren in de zaak die tot dat arrest heeft geleid, op de door niet-ingezetenen gerealiseerde meerwaarden een hoger belastingtarief werd toegepast dan het tarief dat gold voor door ingezetenen verkregen meerwaarden. Gelet op de rechtspraak van het Hof staat de omstandigheid dat het in dat arrest gaat over de vrijheid van vestiging, niet eraan in de weg dat de in dat arrest gekozen oplossing mutatis mutandis wordt toegepast op de Spaanse bepalingen die in casu aan de orde zijn.
- 31 Het Koninkrijk Spanje betwist de niet-nakoming en merkt om te beginnen op dat de meerwaarde die een niet-ingezetene realiseert bij de verkoop van een vermogensbestanddeel dat hij op het Spaanse grondgebied bezit, slechts een deel van diens inkomen vormt, daar dit inkomen meestal vooral bestaat uit inkomsten uit zijn beroepsactiviteit. Om te bepalen of ingezetenen en niet-ingezetenen belastingplichtigen zich in een objectief vergelijkbare situatie bevinden, moet bovendien rekening worden gehouden met alle activiteiten van deze belastingplichtigen en met alle inkomsten die deze daaruit verwerven, en mag niet slechts één soort transactie in aanmerking worden genomen.

- 32 De plaats waar de individuele draagkracht van een niet-ingezetene het gemakkelijkst kan worden beoordeeld, is de plaats waar deze het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft. In de regel valt deze plaats samen met diens gebruikelijke woonplaats. Met betrekking tot de uitzonderingen preciseert het Koninkrijk Spanje dat belastingplichtigen die niet op het Spaanse grondgebied wonen, maar daar inkomsten uit arbeid en uit andere economische activiteiten verwerven die ten minste 75 % van hun totale inkomen vormen, op grond van artikel 46 TRLIRNR en voor zover is aangetoond dat zij hun domicilie of gebruikelijke woonplaats in een andere lidstaat hebben, ervoor kunnen kiezen om over hun inkomen te worden belast volgens de regels die voor ingezetenen gelden. De Spaanse wettelijke regeling is dus zijns inziens in overeenstemming met de rechtspraak van het Hof, waarbij het Koninkrijk Spanje in deze context verwijst naar het arrest van 12 juni 2003, Gerritse (C-234/01, Jurispr. blz. I-5933).
- 33 Hoe dan ook, aangezien de situatie van ingezetenen en niet-ingezetenen belastingplichtigen niet vergelijkbaar is wat de belasting van meerwaarden betreft, levert het feit dat niet dezelfde regeling wordt toegepast op deze twee categorieën van belastingplichtigen, geen discriminatie op. Bijgevolg wordt in casu geen inbreuk gemaakt op het vrije verkeer van kapitaal.
- 34 Vervolgens merkt het Koninkrijk Spanje op dat volgens de rechtspraak van het Hof een lidstaat de nakoming van de krachtens het Verdrag op hem rustende verplichtingen kan waarborgen door een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting (hierna: „DBV”) af te sluiten met een andere lidstaat. Aangezien het Koninkrijk Spanje met nagenoeg alle lidstaten een DBV heeft afgesloten, worden de gevolgen van de Spaanse belasting ten dele geneutraliseerd en levert deze belasting dus geen beperking van het vrije verkeer van kapitaal op.
- 35 Ten slotte herinnert het Koninkrijk Spanje eraan dat het Hof in punt 43 van zijn arrest van 5 juli 2005, D. (C-376/03, Jurispr. blz. I-5821), heeft geoordeeld dat de artikelen 56 EG en 58 EG zich niet verzetten tegen een nationale regeling op grond waarvan aan niet-ingezetenen belastingplichtigen die het grootste deel van hun vermogen bezitten in de staat waarvan zij ingezetenen zijn, het recht op belastingvrije sommen wordt geweigerd dat deze regeling aan ingezetenen belastingplichtigen verleent. De in casu aan de orde zijnde Spaanse wettelijke regeling is zijns inziens slechts een toepassing van

deze rechtsspraak, aangezien in de belastingregeling een onderscheid wordt gemaakt op grond van de objectief verschillende situatie van ingezetenen en niet-ingezetenen belastingplichtigen.

- 36 Voor het geval dat de omstreden regeling als een beperking van het vrije verkeer van kapitaal zou worden beschouwd, voert het Koninkrijk Spanje subsidiair aan dat deze beperking gerechtvaardigd was door de noodzaak, de samenhang van het Spaanse belastingstelsel te waarborgen.
- 37 In dit verband preciseert deze lidstaat dat, wat de op korte termijn (een jaar of minder dan een jaar) gerealiseerde meerwaarden betreft, dergelijke door niet-ingezetenen belastingplichtigen gerealiseerde meerwaarden per transactie werden belast, terwijl dergelijke door ingezetenen belastingplichtigen gerealiseerde meerwaarden tegen het voor de inkomstenbelasting geldende progressieve tarief (tussen 15 % en 45 %) werden belast. Er kan dus niet op goede gronden worden gesteld dat de fiscale behandeling van ingezetenen belastingplichtigen stelselmatig voordeliger was dan die van niet-ingezetenen belastingplichtigen.
- 38 In elk geval wordt het bestaan van verschillende tarieven voor de belasting van ingezetenen en voor de belasting van niet-ingezetenen gerechtvaardigd door de aard zelf van deze belastingen. De belasting op het inkomen van ingezetenen natuurlijke personen is een periodieke last die aan de draagkracht van de betrokkene is aangepast door de toepassing van een progressief tarief op het wereldinkomen dat deze gedurende het belastingtijdvak heeft verworven.
- 39 De belasting op het inkomen van niet-ingezetenen vormt daarentegen een onmiddellijke belasting die wordt geheven van de belastingplichtigen die in Spanje inkomsten verwerven zonder daar over een vaste inrichting te beschikken. Deze belastingplichtigen worden alleen belast over de inkomsten die zij op het Spaanse grondgebied verwerven, welke inkomsten per definitie eenmalig en sporadisch zijn. Deze inkomsten progressief belastingen is dus onmogelijk. De enige manier om deze inkomsten te belastingen, is een belasting per transactie tegen een vast tarief.

40 Volgens de wettelijke regeling die gold voor ingezetene natuurlijke personen werden de op lange termijn (meer dan een jaar) gerealiseerde meerwaarden belast tegen dezelfde of lagere tarieven dan die welke van toepassing waren op de op korte termijn (een jaar of minder dan een jaar) gerealiseerde meerwaarden. Het doel daarvan was de cumulatieve gevolgen te voorkomen die een progressief tarief heeft voor meerwaarden die in de loop van meerdere jaren zijn ontstaan; in plaats van jaarlijks te worden belast naarmate zij ontstaan, worden die meerwaarden immers belast op het tijdstip waarop zij worden gerealiseerd. Aldus bestaat er een rechtstreeks economisch verband tussen de toekenning van een belastingvoordeel aan ingezetene belastingplichtigen — belasting tegen een lager tarief — en het nadeel dat deze zouden hebben geleden indien deze regeling tot opheffing van de buitensporige progressiviteit, of een andere regeling met dezelfde gevolgen, niet bestond. Er is echter geen enkele reden om voor niet-ingezetene belastingplichtigen een gunstiger belastingtarief toe te passen ingeval deze meerwaarden op lange termijn realiseren. Indien ook voor hen een vast tarief van 15 % zou worden toegepast, zouden deze immers een gunstige regeling genieten die is bedoeld om de gevolgen te compenseren van een progressief tarief dat op hen niet van toepassing is.

### Beoordeling door het Hof

41 Om te beginnen dient eraan te worden herinnerd dat artikel 56 EG alle beperkingen van het kapitaalverkeer verbiedt onder voorbehoud van de bepalingen van artikel 58 EG. Uit artikel 58, leden 1 en 3, EG volgt dat de lidstaten in hun belastingwetgeving onderscheid mogen maken tussen ingezetene en niet-ingezetene belastingplichtigen, voor zover dit onderscheid noch een middel tot willekeurige discriminatie, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer vormt.

42 Hieraan dient te worden toegevoegd dat artikel 58, lid 1, EG, dat als afwijking van het fundamentele beginsel van vrij verkeer van kapitaal strikt moet worden uitgelegd, niet aldus mag worden uitgelegd dat elke belastingwetgeving die onderscheid tussen belastingplichtigen maakt naargelang van de plaats waar deze hun kapitaal beleggen, automatisch verenigbaar is met het Verdrag (zie in die zin arrest van 15 juli 2004, Lenz, C-315/02, Jurispr. blz. I-7063, punt 26).

- 43 In het onderhavige geval staat vast dat de Spaanse regeling tot en met 31 december 2006 voorzag in een verschil in behandeling van ingezetenen en niet-ingezetenen belastingplichtigen ter zake van het tarief van de belasting op de meerwaarden die werden gerealiseerd bij de overdracht van onroerende of andere goederen die deze belastingplichtigen op het Spaanse grondgebied bezaten.
- 44 Met betrekking tot de meerwaarden die werden gerealiseerd bij de overdracht van vermogensbestanddelen die meer dan een jaar waren aangehouden, werden de niet-ingezetenen stelselmatig zwaarder belast dan de ingezetenen, daar de door deze laatste gerealiseerde meerwaarden werden belast tegen het vaste tarief van 15 % terwijl over de door niet-ingezetenen gerealiseerde meerwaarden een belasting van 35 % diende te worden betaald.
- 45 Met betrekking tot de meerwaarden die werden gerealiseerd bij de verkoop van goederen die slechts een jaar of minder waren aangehouden, genoten de ingezetenen niet stelselmatig een gunstiger tarief dan de niet-ingezetenen omdat voor hen een progressief tarief gold. Dit neemt echter niet weg dat de niet-ingezetenen, voor wie een vast tarief van 35 % ongeacht het bedrag van de gerealiseerde meerwaarden gold, terwijl dit tarief voor de ingezetenen slechts gold vanaf het ogenblik dat hun totale inkomen een bepaald bedrag overschreed, althans in een aantal gevallen zwaarder werden belast dan de ingezetenen.
- 46 Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, is de situatie van ingezetenen en van niet-ingezetenen bij directe belastingen in het algemeen niet vergelijkbaar. Het inkomen dat een niet-ingezetene in een staat verwerft, is meestal slechts een deel van zijn totale inkomen, waarvan het zwaartepunt is geconcentreerd op de plaats waar hij woont, terwijl de persoonlijke draagkracht van de niet-ingezetene, die gevormd wordt door zijn totale inkomen en zijn persoonlijke en gezinssituatie, het gemakkelijkst kan worden beoordeeld op de plaats waar hij het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft; deze plaats is in het algemeen zijn gebruikelijke woonplaats (arrest van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punten 31 en 32, en arrest Gerritse, reeds aangehaald, punt 43).

- 47 Wanneer een lidstaat niet-ingezetenen niet in aanmerking laat komen voor bepaalde belastingvoordelen die hij aan ingezetenen verleent, is dat dan ook in de regel niet discriminerend, gelet op de objectieve verschillen tussen de situatie van ingezetenen en van niet-ingezetenen zowel wat de inkomstenbron als wat de persoonlijke draagkracht of de persoonlijke en gezinssituatie betreft (reeds aangehaalde arresten Schumacker, punt 34, en Gerritse, punt 44).
- 48 In het onderhavige geval dient dus te worden onderzocht of er tussen de situatie van de ingezetenen en die van de niet-ingezetenen een objectief verschil bestaat dat het discriminerende karakter van de litigieuze regeling kan opheffen en die regeling onder de in artikel 58, lid 1, EG bepaalde uitzondering kan doen vallen.
- 49 Met betrekking tot het argument dat het uit de toepassing van deze regeling op niet-ingezetenen voortvloeiende verschil in fiscale behandeling moet worden onderzocht in samenhang met het algemene stelsel van de inkomstenbelasting dat van toepassing is op de ingezetenen en de niet-ingezetenen, en dat de niet-ingezetenen niet met de ingezetenen mogen worden vergeleken omdat zij in hun woonstaat andere inkomsten hebben waarmee, anders dan het geval is voor de ingezetenen, in Spanje geen rekening kan worden gehouden, dient erop te worden gewezen dat, althans ter zake van het belasten van meerwaarden die werden gerealiseerd bij de overdracht van goederen die meer dan een jaar waren aangehouden, die regeling alleen gold voor deze categorie van inkomsten van ingezetenen of niet-ingezetenen.
- 50 Bovendien is de staat waarin de inkomsten zijn ontstaan, in beide gevallen het Koninkrijk Spanje, aangezien de litigieuze regeling alleen van toepassing was op de meerwaarden die werden gerealiseerd bij de overdracht van in Spanje aangehouden goederen.
- 51 Aangaande het argument dat met betrekking tot de meerwaarden die werden gerealiseerd bij de overdracht van goederen die meer dan een jaar waren aangehouden, de betrokken regeling voor de vaststelling van de belasting rekening wilde houden met de persoonlijke situatie van de belastingplichtige, behoeft slechts te worden vastgesteld dat deze regeling geen enkel element bevat dat steun biedt voor deze stelling, aangezien



het ging om belasting tegen een vast tarief dat uitsluitend was gerelateerd aan de hoedanigheid van ingezetene of niet-ingezetene van de belastingplichtige.

- 52 Anders dan het Koninkrijk Spanje stelt, vindt deze stelling evenmin steun in een overeenkomstige toepassing van het reeds aangehaalde arrest Gerritse. Anders dan het geval was bij de in dat arrest aan de orde zijnde regeling, is immers aangetoond noch gesteld dat de in het onderhavige beroep aan de orde zijnde regeling een sociaal doel diende door de ingezetenen fiscaal gunstig te behandelen. Hieruit volgt dat, anders dan het Hof in punt 48 van dat arrest heeft geoordeeld, in het onderhavige geval niet kan worden aangenomen dat het gerechtvaardigd was om deze gunstige behandeling voor te behouden aan personen die het grootste deel van hun belastbare inkomen in de staat van belastingheffing hebben verworven, dus in de regel aan de ingezetenen.
- 53 Met betrekking tot de door het Koninkrijk Spanje ter sprake gebrachte DBV dient allereerst te worden opgemerkt dat deze lidstaat geen melding maakt van een DBV met een van de staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst. Verder erkent deze lidstaat zelf dat niet met alle andere lidstaten een DBV is gesloten. Ten slotte staat vast dat de bestaande DBV de door niet-ingezetenen in Spanje voldane belasting slechts ten dele neutraliseren.
- 54 Uit de rechtspraak van het Hof blijkt overigens dat het bestaan van een DBV niet uitsluit dat de inkomsten die een belastingplichtige verkrijgt in een staat waar hij niet woont, en die uitsluitend in die staat aan belasting onderworpen zijn, door de woonstaat in aanmerking worden genomen voor de berekening van het bedrag van de belasting over de overige inkomsten van die belastingplichtige, met name teneinde de progressieregel toe te passen. Bijgevolg kan niet op goede gronden worden gesteld dat de hoedanigheid van niet-ingezetene het mogelijk maakt aan de toepassing van die regel te ontsnappen. Hieruit volgt dat in een dergelijk geval de twee categorieën van belastingplichtigen zich in een vergelijkbare situatie bevinden ten opzichte van die regel (zie in die zin arrest Asscher, reeds aangehaald, punten 47 en 48).
- 55 In die omstandigheden dient te worden geconcludeerd dat met betrekking tot de belasting van de meerwaarden die zijn gerealiseerd bij de overdracht van goederen die gedurende meer dan een jaar zijn aangehouden, de litigieuze regeling geen verband

hield met een uit de woonplaats van de belastingplichtigen voortvloeiend verschil in situatie in de zin van artikel 58, lid 1, EG (zie in die zin arrest Lenz, reeds aangehaald, punt 33).

56 Die conclusie geldt ook met betrekking tot de belasting van de meerwaarden die uiterlijk binnen een jaar zijn gerealiseerd.

57 De in de punten 50 en 52 tot en met 54 van het onderhavige arrest geformuleerde overwegingen gelden immers evenzeer voor de belasting van die meerwaarden.

58 Dat door middel van belasting tegen een progressief tarief rekening kan worden gehouden met de draagkracht van de belastingplichtigen, kan weliswaar niet worden uitsloten, doch het Koninkrijk Spanje heeft geen enkel bewijs aangedragen dat in het onderhavige geval in het kader van de belasting van de meerwaarden die zijn gerealiseerd bij de overdracht van goederen die maximaal een jaar zijn aangehouden, daadwerkelijk rekening is gehouden met de persoonlijke situatie van de ingezetene belastingplichtigen.

59 Bijgevolg is de door deze lidstaat geformuleerde stelling dat, zowel wat de op korte als wat de op lange termijn gerealiseerde meerwaarden betreft, ingezetenen en niet-ingezetenen zich met betrekking tot de betrokken belasting niet in een objectief vergelijkbare situatie bevinden, ongegrond en kan zij dus niet worden aanvaard.

60 Onderzocht dient echter nog te worden of, zoals het Koninkrijk Spanje subsidiair stelt, dit verschilt in behandeling tussen deze twee categorieën van belastingplichtigen kan worden gerechtvaardigd door een dwingende reden die verband houdt met het algemeen belang, zoals de noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel te bewaren.

- 61 In dit verband zij eraan herinnerd dat volgens de rechtspraak van het Hof een dergelijk doel een beperking van de door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden kan rechtvaardigen. Een argument op basis van een dergelijke rechtvaardiging kan echter slechts worden aanvaard indien wordt aangetoond dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen het betrokken fiscale voordeel en de compensatie van dit voordeel door een bepaalde belastingheffing (arrest van 7 september 2004, Manninen, C-319/02, Jurispr. blz. I-7477, punt 42).
- 62 Volgens het Koninkrijk Spanje had de litigieuze regeling tot doel, te voorkomen dat ingezetenen in het kader van de belasting van de meerwaarden worden benadeeld doordat voor hen een progressief belastingtarief wordt toegepast. Met betrekking tot de belasting van de meerwaarden die zijn gerealiseerd bij de overdracht van goederen die gedurende meer dan een jaar zijn aangehouden, bestaat er zijns inziens voor ingezetenen een rechtstreeks verband tussen het fiscale voordeel dat voortvloeit uit de belasting van deze meerwaarden tegen het vaste tarief van 15 % en het progressieve belastingtarief dat van toepassing is op hun totale inkomen. Met betrekking tot de meerwaarden die na maximaal een jaar zijn gerealiseerd, zou het voordeel van niet te zijn onderworpen aan het vaste tarief van 35 % worden gecompenseerd door de belasting van het wereldinkomen van de ingezetenen tegen een progressief tarief.
- 63 Met betrekking tot de eerste casuspositie dient erop te worden gewezen dat de inkomsten waarvoor het vaste tarief van 15 % geldt, niet zijn onderworpen aan de inkomstenbelasting volgens een progressief tarief. Bijgevolg kan niet op goede gronden worden gesteld dat de toekenning van het litigieuze fiscale voordeel — namelijk belasting van die inkomsten tegen een vast tarief van 15 % — aan de ingezetenen wordt gecompenseerd door de toepassing van een progressief tarief voor de inkomstenbelasting.
- 64 Met betrekking tot de tweede casuspositie wordt het aan de ingezetene belastingplichtige toegekende voordeel van niet te zijn onderworpen aan het vaste tarief van 35 % weliswaar in beginsel gecompenseerd door het nadeel dat de meerwaarden bij diens totale inkomen worden gevoegd en aldus aan belasting volgens een progressief tarief zijn onderworpen. Het is echter niet uitgesloten dat de door een ingezetene gerealiseerde meerwaarden, ook al worden zij op die wijze belast, minder zwaar worden belast dan de door een niet-ingezetene gerealiseerde meerwaarden.

- 65 In die omstandigheden dient te worden geconcludeerd dat er geen rechtstreeks verband bestaat tussen de aan de ingezetenen belastingplichtigen toegekende voordelen en een compensatie door een bepaalde belastingheffing.
- 66 Bijgevolg dient het betoog van het Koninkrijk Spanje, dat de uit de litigieuze regeling voortvloeiende beperking werd gerechtvaardigd door de noodzaak om de samenhang van het nationale belastingstelsel te bewaren, van de hand te worden gewezen.
- 67 Aangezien de bepalingen van artikel 40 van de EER-Overeenkomst dezelfde juridische strekking hebben als de in wezen identieke bepalingen van artikel 56 EG (zie arrest van 11 juni 2009, Commissie/Nederland, C-521/07, Jurispr. blz. I-4873, punt 33), gelden de hierboven geformuleerde overwegingen *mutatis mutandis* ook voor dat artikel 40.
- 68 Gelet op het voorgaande dient het beroep van de Commissie gegrond te worden verklaard.
- 69 In die omstandigheden moet worden vastgesteld dat het Koninkrijk Spanje, door tot en met 31 december 2006 in Spanje gerealiseerde meerwaarden verschillend te behandelen naargelang deze waren verkregen door ingezetenen of door niet-ingezetenen, de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens artikel 56 EG en artikel 40 van de EER-Overeenkomst.

## Kosten

- 70 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen voor zover dit is gevorderd. Aangezien het Koninkrijk Spanje in het ongelijk is gesteld, moet het overeenkomstig de vordering van de Commissie worden verwezen in de kosten.

Het Hof van Justitie (Eerste kamer) verklaart:

- 1) **Door tot en met 31 december 2006 in Spanje gerealiseerde meerwaarden verschillend te behandelen naargelang deze waren verkregen door ingezetenen of door niet-ingezetenen, is het Koninkrijk Spanje de verplichtingen niet nagekomen die op hem rusten krachtens artikel 56 EG en artikel 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992.**
  
- 2) **Het Koninkrijk Spanje wordt verwezen in de kosten.**

ondertekeningen