

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

1 juli 2010 (*)

„Vrij verrichten van diensten – Vrij verkeer van kapitaal – Directe belastingen – Verschil in behandeling naargelang van plaats van investering of belegging”

In zaak C-233/09,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Hof van Beroep te Antwerpen (België) bij beslissing van 16 juni 2009, ingekomen bij het Hof op 26 juni 2009, in de procedure

Gerhard Dijkman,

Maria Dijkman-Lavaleije

tegen

Belgische Staat,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

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

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- G. Dijkman en M. Dijkman-Lavaleije, die persoonlijk verschijnen,
- de Belgische regering, vertegenwoordigd door J.-C. Halleux als gemachtigde,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en W. Roels als gemachtigden,

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

het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing heeft betrekking op de uitlegging van artikel 56, lid 1, EG.
- 2 Dit verzoek is ingediend in een geding tussen G. Dijkman en M. Dijkman-Lavaleije en de Belgische Staat, betreffende de weigering van de Belgische belastingadministratie om hun met name de aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting (hierna: „aanvullende gemeentebelasting”) terug te storten die voor de aanslagjaren 2004 en 2005 is geïnd naar evenredigheid van de personenbelasting die verschuldigd was op bepaalde roerende inkomsten uit investeringen en beleggingen in Nederland.

Toepasselijke nationale bepalingen

- 3 Krachtens artikel 261 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: „WIB 1992”) zijn met name aan de roerende voorheffing onderworpen de rijksinwoners van het Koninkrijk België, binnenlandse vennootschappen, verenigingen, instellingen, inrichtingen en lichamen, aan de rechtspersonenbelasting onderworpen rechtspersonen die inkomsten van kapitalen en roerende goederen verschuldigd zijn, alsmede de in België gevestigde tussenpersonen die op enige wijze betrokken zijn bij de uitbetaling van inkomsten van kapitalen en roerende goederen van buitenlandse oorsprong, tenzij hun met name wordt bewezen dat een vorige tussenpersoon de voorheffing heeft ingehouden.
- 4 Volgens artikel 313 WIB 1992 zijn de aan de personenbelasting onderworpen belastingplichtigen er niet toe gehouden om in hun jaarlijkse aangifte in de voormelde belasting de opbrengsten van kapitalen en roerende goederen te vermelden waarvoor een roerende voorheffing is gekweten, noch die welke krachtens wettelijke of reglementaire bepalingen van de roerende voorheffing zijn vrijgesteld, onder voorbehoud van een aantal soorten inkomsten die in het hoofdgeding niet aan de orde zijn. De roerende voorheffing op de aldus niet aangegeven inkomsten wordt noch met de personenbelasting verrekend, noch terugbetaald.
- 5 Artikel 465 WIB 1992 bepaalt dat de agglomeraties en de gemeenten een aanvullende belasting mogen vestigen op de personenbelasting.
- 6 Artikel 466 WIB 1992 luidt als volgt:

„De aanvullende gemeentebelasting [...] en de aanvullende agglomeratiebelasting op de personenbelasting worden berekend op de personenbelasting vastgesteld:

 - voor verrekening van de in de artikel 157 tot 168 en 175 tot 177 vermelde voorafbetalingen en van de voorheffingen, het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting en de belastingkredieten vermeld in de artikelen 134 en 277 tot 296;
 - voor de toepassing van de in de artikelen 157 tot 168 vermelde vermeerderingen, van de in de artikelen 175 tot 177 vermelde bonificatie en van de belastingverhogingen vermeld in artikel 444.”
- 7 Overeenkomstig artikel 467 WIB 1992 wordt de aanvullende belasting op de personenbelasting door de gemeente of door de agglomeratie geheven ten laste van de rijksinwoners die respectievelijk belastbaar zijn in die gemeente of in de gemeenten die deel uitmaken van die agglomeratie.
- 8 Artikel 468 WIB 1992 bepaalt:

„De aanvullende belasting wordt voor alle belastingplichtigen van eenzelfde agglomeratie of gemeente vastgesteld op een eenvormig percentage van de rijksbelasting.

[...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

- 9 Verzoekers in het hoofdgeding, Belgische ingezetenen, hebben in hun aangifte in de personenbelasting voor het aanslagjaar 2004 in het buitenland verkregen roerende inkomsten aangegeven, meer bepaald inkomsten uit Nederland. Het ging om interesten op gelddeposito's voor een bedrag van 33 780 EUR en om dividenden voor een bedrag van 90 030,52 EUR, waarop geen roerende voorheffing was ingehouden.
- 10 In de belastingaanslag voor dit jaar werden deze interesten en dividenden afzonderlijk belast tegen respectievelijk 15 % en 25 %. Bovendien werd de aldus vastgestelde belasting vermeerderd met de aanvullende gemeentebelasting, die door de gemeente van hun woonplaats werd vastgesteld op 8 % van de rijksbelasting.
- 11 Verzoekers in het hoofdgeding hebben bezwaar gemaakt tegen deze aanslag. Zij verzetten zich enerzijds tegen de inning van een belasting van 25 % op de dividenden, op grond van het feit dat het Koninkrijk Nederland al een belasting had ingehouden op de dividenden van Nederlandse oorsprong, en anderzijds tegen de inning van de aanvullende gemeentebelasting.
- 12 Voor het aanslagjaar 2005 hebben verzoekers in het hoofdgeding een aangifte in de personenbelasting ingediend waarin zij onder meer in het buitenland verkregen roerende inkomsten hebben aangegeven. Het ging meer bepaald om dividenden voor een bedrag van 14 551,23 EUR, ontvangen door Dijkman, en voor een bedrag van 15 359,53 EUR, ontvangen door Dijkman-Lavaleije. Op deze dividenden was geen roerende voorheffing ingehouden.
- 13 Aangezien deze bedragen in de belastingaanslag voor dat jaar afzonderlijk zijn belast tegen 25 % en daarbovenop nog de bijbehorende aanvullende gemeentebelasting is geheven, hebben verzoekers in het hoofdgeding bezwaar gemaakt tegen deze aanslag. Zij hebben daarbij dezelfde grieven aangevoerd als voor het aanslagjaar 2004.
- 14 Aangezien hun bezwaren werden afgewezen, hebben verzoekers in het hoofdgeding zich gewend tot de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen, die hun beroep heeft afgewezen.
- 15 Voor het Hof van Beroep te Antwerpen vragen verzoekers in het hoofdgeding dat de Nederlandse voorheffing die is ingehouden op de voor de aanslagjaren 2004 en 2005 aangegeven dividenden, wordt verrekend met de in België verschuldigde personenbelasting en dat de Belgische Staat bijgevolg wordt veroordeeld tot terugbetaling van 11 906 EUR en 3 479 EUR, zijnde de op deze dividenden geïnde rijksbelastingen. Voorts vorderen zij de terugbetaling van 2 206 EUR en 800 EUR, zijnde de aanvullende gemeentebelasting.
- 16 Het Hof van Beroep te Antwerpen heeft de vorderingen van verzoekers in het hoofdgeding tot verrekening van de Nederlandse voorheffing met de in België verschuldigde belasting ongegrond verklaard.

17 Wat de aanvullende gemeentebelasting betreft, stelt voornoemd Hof vast dat wanneer belastingplichtigen buitenlandse roerende inkomsten ontvangen die nog niet aan de roerende voorheffing werden onderworpen, zij zich niet kunnen beroepen op de regel van artikel 313 WIB 1992 met betrekking tot de bevrijdende roerende voorheffing en deze inkomsten dus moeten aangeven. Op de aldus aangegeven roerende inkomsten is steeds aanvullende gemeentebelasting verschuldigd overeenkomstig de artikelen 465 en 466 WIB 1992. Wanneer belastingplichtigen daarentegen Belgische roerende inkomsten ontvangen, zijn deze inkomsten onderworpen aan de bevrijdende roerende voorheffing. Onder het stelsel van de bevrijdende roerende voorheffing moet het bedrag van de roerende inkomsten waarop bronheffing is ingehouden, niet meer worden aangegeven, zodat er ook geen aanvullende gemeentebelasting op verschuldigd is. De enige manier voor belastingplichtigen om voor de regeling van artikel 313 WIB 1992 in aanmerking te komen en dus te ontsnappen aan de aanvullende gemeentebelasting op hun buitenlandse roerende inkomsten, bestaat erin deze inkomsten te laten uitbetalen door een Belgische tussenpersoon, die de roerende voorheffing inhoudt.

18 In die omstandigheden heeft het Hof van Beroep te Antwerpen beslist de behandeling van de zaak te schorsen en volgende prejudiciële vraag te stellen aan het Hof:

„Is er een schending van artikel 56, lid 1, [EG] doordat Belgische rijksinwoners die investeren of beleggen in het buitenland, bijvoorbeeld Nederland, teneinde te verhinderen dat de aanvullende gemeentebelasting van artikel 465 WIB 1992 verschuldigd wordt, verplicht zijn voor de uitbetaling van de roerende inkomsten een beroep te doen op een Belgische tussenpersoon, daar waar [Belgische] rijksinwoners die investeren of beleggen in België, steeds kunnen genieten van het stelsel van de bevrijdende roerende voorheffing van artikel 313 WIB 1992 en dus de aanvullende gemeentebelasting van artikel 465 WIB 1992 kunnen ontlopen, doordat de roerende voorheffing reeds aan de bron werd ingehouden?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

19 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 56 EG zich verzet tegen een wettelijke regeling van een lidstaat volgens welke ingezeten belastingplichtigen van deze lidstaat die interesten of dividenden uit beleggingen of investeringen in een andere lidstaat ontvangen, onderworpen zijn aan een aanvullende gemeentebelasting wanneer zij er niet voor opteren om deze roerende inkomsten te laten uitbetalen door een tussenpersoon die gevestigd is in hun woonstaat, terwijl dezelfde soort inkomsten uit beleggingen of investeringen in de woonstaat niet hoeven te worden aangegeven en in dat geval niet aan deze aanvullende gemeentebelasting onderworpen zijn, aangezien zij reeds onderworpen zijn aan een bronheffing.

Bestaan van een beperking van de door het EG-Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden

20 Volgens vaste rechtspraak behoren de directe belastingen weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten, maar moeten zij deze bevoegdheid uitoefenen in overeenstemming met het recht van de Unie (zie met name arresten van 12 december 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Jurispr. blz. I-11673, punt 36; 8 november 2007, *Amurta*, C-379/05, Jurispr. blz. I-9569, punt 16, en 19 november 2009, *Commissie/Italië*, C-540/07, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 28).

21 Dienaangaande zij om te beginnen opgemerkt dat de Belgische regering van mening is dat de onderhavige zaak moet worden onderzocht in het licht van artikel 49 EG en niet in het licht van artikel 56 EG. Volgens deze regering hangt voor een in België ingezeten

belastingplichtige die kapitaal belegt of investeert in een andere lidstaat, de toegang tot het stelsel van de bevrijdende roerende voorheffing niet af van de plaats waar hij zijn kapitaal belegt of investeert, maar wel van de plaats waar hij zijn roerende inkomsten ontvangt, aangezien alleen Belgische tussenpersonen de bevrijdende roerende voorheffing mogen inhouden.

- 22 Vooraf moet dus worden vastgesteld of, en in welke mate, een nationale wettelijke regeling zoals die waarvan sprake in het hoofdgeding, afbreuk kan doen aan het vrij verrichten van diensten en het vrije verkeer van kapitaal.
- 23 Enerzijds vereist artikel 49 EG de opheffing van iedere beperking van de vrijheid van dienstverrichting die inhoudt dat de werkzaamheden van de dienstverrichter die in een andere lidstaat is gevestigd en aldaar rechtmatig soortgelijke diensten verricht, worden verboden, belemmerd of minder aantrekkelijk worden gemaakt, ook indien deze beperking zonder onderscheid geldt voor binnenlandse dienstverrichters en dienstverrichters uit andere lidstaten (zie arrest van 8 september 2009, Liga Portuguesa de Futebol Professional en Bwin International, C-42/07, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 24 Bovendien kent artikel 49 EG volgens vaste rechtspraak niet enkel rechten toe aan de dienstverrichter zelf, maar evenzeer aan de ontvanger van de dienst (zie in die zin arrest van 3 oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Jurispr. blz. I-9461, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 25 Anderzijds vormen met name maatregelen van een lidstaat die de ingezetenen van deze staat ervan afschrikken, in andere lidstaten leningen te sluiten of investeringen te verrichten, beperkingen van het kapitaalverkeer in de zin van artikel 56, lid 1, EG (zie met name arresten van 26 september 2000, Commissie/België, C-478/98, Jurispr. blz. I-7587, punt 18, en 11 juni 2009, X en Passenheim-van Schoot, C-155/08 en C-157/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 33).
- 26 Met betrekking tot de vraag of een nationale wettelijke regeling onder de ene of de andere van de door het EG-Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden valt, blijkt uit vaste rechtspraak dat rekening dient te worden gehouden met het voorwerp van de wettelijke regeling in kwestie (zie in die zin arrest van 24 mei 2007, Holböck, C-157/05, Jurispr. blz. I-4051, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 27 Een wettelijke regeling zoals die aan de orde in het hoofdgeding voert een verschil in behandeling in, zowel naargelang van de oorsprong van de roerende inkomsten van belastingplichtige rijksinwoners als naargelang van de dienstverrichter die hun deze inkomsten uitkeert.
- 28 Enerzijds creëert de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling, zoals de verwijzende rechter vaststelt, meer bepaald een verschil in behandeling tussen roerende inkomsten die Belgische rijksinwoners ontvangen uit investeringen of beleggingen in andere lidstaten, en inkomsten uit investeringen of beleggingen in België. Eerstgenoemde inkomsten moeten immers worden aangegeven en zijn bijgevolg onderworpen aan een bijkomende belasting, namelijk de aanvullende gemeentebelasting, terwijl laatstgenoemde inkomsten van deze bijkomende belasting zijn vrijgesteld aangezien zij vallen onder het stelsel van de bevrijdende roerende voorheffing.
- 29 Anderzijds kan een Belgische rijksinwoner die in een andere lidstaat investeringen of beleggingen heeft verricht, zoals de Belgische regering stelt, ervoor opteren dat de roerende inkomsten uit deze beleggingen of investeringen hem worden uitgekeerd door

een in België gevestigd tussenpersoon. In dat geval kunnen de inkomsten wel onder het stelsel van de bevrijdende roerende voorheffing vallen en bijgevolg ontsnappen aan de aanvullende gemeentebelasting. De uitkering van inkomsten uit investeringen of beleggingen in andere lidstaten maakt een dienst uit in de zin van artikel 49 EG.

- 30 Een dergelijke wettelijke regeling kan bijgevolg afbreuk doen aan de uitoefening van zowel het vrije verkeer van kapitaal als het vrij verrichten van diensten.
- 31 Wanneer een lidstaat een verschil in behandeling invoert naargelang van de plaats waar het kapitaal wordt geïnvesteed, heeft dit dus tot gevolg dat haar ingezetenen ervan worden afgeschrikt om hun kapitaal te investeren of te beleggen in een vennootschap die gevestigd is in een andere lidstaat. Bovendien heeft een dergelijk verschil in behandeling een restrictief gevolg voor in andere lidstaten gevestigde vennootschappen aangezien dit voor hen een belemmering vormt bij het bijeenbrengen van kapitaal in de eerste lidstaat (zie in die zin arresten van 12 december 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Jurispr. blz. I-11753, punt 166, en 18 december 2007, *Grønfeldt*, C-436/06, Jurispr. blz. I-12357, punt 14).
- 32 Zo ook plaatst een nationale wettelijke regeling zoals die aan de orde in het hoofdgeding, voor zover enkel de in België gevestigde tussenpersonen de bevrijdende roerende voorheffing mogen inhouden, deze in de betrokken lidstaat gevestigde tussenpersonen in een gunstigere positie voor het leveren van diensten die verband houden met de uitbetaling aan Belgische rijksinwoners van inkomsten uit investeringen of beleggingen in andere lidstaten, dan in deze andere lidstaten gevestigde tussenpersonen. Daardoor worden de diensten die deze laatste tussenpersonen aanbieden, minder aantrekkelijk.
- 33 Niettemin blijkt uit de rechtspraak dat het Hof de betrokken maatregel in beginsel slechts uit het oogpunt van één van deze twee vrijheden onderzoekt, indien uit de omstandigheden van het hoofdgeding blijkt dat één van de vrijheden volledig ondergeschikt is aan de andere en ermee kan worden verbonden (arrest van 3 oktober 2006, *Fidium Finanz*, C-452/04, Jurispr. blz. I-9521, punt 34; zie eveneens naar analogie arrest van 17 september 2009, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 37).
- 34 In casu betreft het hoofdgeding de heffing van aanvullende gemeentebelasting op inkomsten uit beleggingen en investeringen in een andere lidstaat. Dit geding heeft dus betrekking op de gevolgen die voor een ingezeten belastingplichtige voortvloeien uit de uitoefening van het vrije verkeer van kapitaal.
- 35 Het is net de uitoefening van deze vrijheid die het voor de ingezeten belastingplichtige noodzakelijk maakt om een tussenpersoon te kiezen voor het uitkeren van de inkomsten die voortvloeien uit de betrokken investeringen en beleggingen. De keuze van deze tussenpersoon en, bijgevolg, de aspecten die verband houden met het vrij verrichten van diensten, zijn in een dergelijke context bijkomstig aan de aspecten die verband houden met het vrije verkeer van kapitaal.
- 36 Derhalve moet gelet op de overwegingen in punt 31 van onderhavig arrest worden vastgesteld dat een nationale wettelijke regeling zoals die aan de orde in het hoofdgeding een in beginsel bij artikel 56 EG verboden beperking van het vrije verkeer van kapitaal inhoudt.
- 37 Aan deze vaststelling wordt geen afbreuk gedaan door de argumenten van de Belgische regering, die de effecten van het verschil in behandeling dat voortvloeit uit de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wettelijke regeling probeert te minimaliseren en

aanvoert dat een belastingplichtige die in België investeert, zich ten aanzien van het stelsel van de bevrijdende roerende voorheffing in een andere situatie bevindt dan een belastingplichtige die in een andere lidstaat investeert.

- 38 Wat het eerste punt betreft, zij om te beginnen opgemerkt dat het voor de behandeling van de interesten en dividenden die in het hoofdgeding aan de orde zijn, geen rol speelt dat bepaalde andere soorten roerende inkomsten niet onderworpen zijn aan de bevrijdende roerende voorheffing, zelfs niet wanneer zij in België worden geïnd, en daardoor steeds onderworpen zijn aan de aanvullende gemeentebelasting, aangezien soortgelijke in België geïnde interesten en dividenden wel onderworpen zijn aan het stelsel van de roerende voorheffing.
- 39 De Belgische regering voert bovendien aan dat de gevolgen van het verschil in behandeling niet noodzakelijk nadelig zijn voor de ontvanger van roerende inkomsten uit andere lidstaten, aangezien de betaling van de belasting via de bevrijdende roerende voorheffing een cashflownadeel teweegbrengt bij de belastingplichtige, die het bedrag van de belasting onmiddellijk moet afstaan, terwijl hij gemiddeld twee jaar langer over dit bedrag kan beschikken en er dus ook inkomsten uit kan halen wanneer hij de belasting voldoet in het kader van zijn normale aangifte in de personenbelasting.
- 40 In dat verband zij opgemerkt dat wanneer een lidstaat roerende inkomsten uit beleggingen en investeringen in een andere lidstaat onderwerpt aan een bijkomende heffing die niet geldt voor inkomsten uit beleggingen en investeringen in eerstgenoemde lidstaat, dit op zich reeds een nadelige fiscale behandeling uitmaakt die in strijd is met het vrije verkeer van kapitaal.
- 41 Volgens de rechtspraak kunnen andere voordelen er niet voor zorgen dat een ongunstige fiscale behandeling die indruist tegen een fundamentele vrijheid, verenigbaar is met het recht van de Unie, als deze andere voordelen al bestaan (zie in die zin arrest van 6 juni 2000, Verkooijen, C-35/98, Jurispr. blz. I-4071, punt 61, en arrest Amurta, reeds aangehaald, punt 75).
- 42 Bovendien verbiedt het Verdrag zelfs een geringe of een minder belangrijke beperking van een fundamentele vrijheid (zie in die zin arresten van 15 februari 2000, Commissie/Frankrijk, C-34/98, Jurispr. blz. I-995, punt 49; 11 maart 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Jurispr. blz. I-2409, punt 43, en 14 december 2006, Denkavit Internationaal en Denkavit France, C-170/05, Jurispr. blz. I-11949, punt 50).
- 43 De Belgische regering kan dus niet met succes stellen dat de onderwerping van inkomsten uit beleggingen in een andere lidstaat aan de aanvullende gemeentebelasting kan worden gecompenseerd door het cashflowvoordeel dat de ingezeten belastingplichtige op deze inkomsten geniet, anders dan op inkomsten van beleggingen in zijn woonstaat, die onderworpen zijn aan de roerende voorheffing.
- 44 Wat het tweede punt betreft, voert de Belgische regering aan dat een belastingplichtige die beleggingen of investeringen in België uitvoert, zich in een andere situatie bevindt dan een belastingplichtige die beleggingen of investeringen uitvoert in een andere lidstaat. In dat laatste geval kan het beheer en de inning van de bevrijdende roerende voorheffing immers niet worden toevertrouwd aan de niet-ingezeten persoon die deze roerende inkomsten dient uit te keren, zonder dat er inningsproblemen dreigen te ontstaan indien er onvoldoende voorheffing is ingehouden. Nog volgens de Belgische regering heeft het Hof in zijn arrest van 22 december 2008, Truck Center (C-282/07, Jurispr. blz. I-10767), impliciet erkend dat dergelijke problemen geen toereikende oplossing vinden in de internationale instrumenten voor invorderingsbijstand en dat in het buitenland gevestigde

belastingplichtigen zich wat de inning van de belasting betreft dus in een andere situatie bevinden dan Belgische belastingplichtigen.

- 45 In dat opzicht kan worden volstaan met de opmerking dat een ingezeten belastingplichtige die inkomsten uit investeringen of beleggingen in een andere lidstaat heeft ontvangen, in het kader van een wettelijke regeling zoals die aan de orde in het hoofdgeding evenzeer aan een belasting op deze inkomsten in zijn woonstaat onderworpen is als een ingezeten belastingplichtige die inkomsten uit investeringen of beleggingen in deze laatste lidstaat heeft ontvangen.
- 46 In een dergelijke context ligt het feit dat deze inkomsten op verschillende wijze worden belast net aan de oorsprong van het verschil in behandeling dat ertoe leidt dat enkel de inkomsten uit investeringen of beleggingen in een andere lidstaat noodzakelijkerwijze onderworpen zijn aan de aanvullende gemeentebelasting. Dit betekent echter niet dat de belastingplichtigen zich ten aanzien van deze belasting in een verschillende situatie bevinden.
- 47 Ten opzichte van een belasting zoals die aan de orde in het hoofdgeding, die gevestigd wordt door de agglomeraties en de gemeenten en van toepassing is op alle belastingplichtigen van dezelfde agglomeratie of dezelfde gemeente en waarvan de grondslag wordt gevormd door de belasting op de inkomsten van fysieke personen, bevindt een ingezeten belastingplichtige die inkomsten ontvangt uit investeringen of beleggingen in een andere lidstaat zich immers niet in een objectief andere situatie dan een ingezeten belastingplichtige die inkomsten ontvangt uit investeringen of beleggingen in zijn woonstaat.
- 48 In die omstandigheden moet worden vastgesteld dat een wettelijke regeling van een lidstaat zoals die aan de orde in het hoofdgeding een beperking van het vrije verkeer van kapitaal inhoudt.

Rechtvaardiging van de beperking van het vrije verkeer van kapitaal

- 49 Volgens vaste rechtspraak kunnen nationale maatregelen die het vrije verkeer van kapitaal belemmeren, gerechtvaardigd worden door de in artikel 58 EG genoemde redenen of door dwingende redenen van algemeen belang, op voorwaarde dat zij geschikt zijn om de verwezenlijking van het gestelde doel te waarborgen en niet verder gaan dan voor het bereiken van dit doel noodzakelijk is (zie in die zin arrest van 23 oktober 2007, Commissie/Duitsland, C-112/05, Jurispr. blz. I-8995, punten 72 en 73 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 50 Volgens de Belgische regering wordt de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling gerechtvaardigd door redenen die verband houden met de samenhang en de specificiteit van het Belgische belastingstelsel, alsook door de noodzaak de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen.
- 51 Zo zou het monopolie van de in België gevestigde tussenpersonen op het opstellen van de ad-hocaangifte van de inhouding en het betalen van de roerende voorheffing inherent zijn aan het Belgisch fiscaal systeem en een methode van belastinginning vormen die eenvoudig is voor de belastingplichtige en weinig kosten inhoudt voor de staat, aangezien de tussenpersonen die deze voorheffing verschuldigd zijn, de administratieve last van inning en betaling van deze belasting dragen.
- 52 Door de belasting over de in het buitenland ontvangen roerende inkomsten centraal door de Belgische tussenpersonen te laten innen, zou het Belgische belastingstelsel zorgen voor een optimalisering van de controlemaatregelen door deze te beperken tot enkele

honderden tussenpersonen. Dit zou een doeltreffende fiscale controle garanderen doordat de geldstromen globaal kunnen worden opgevolgd bij elke tussenpersoon die de roerende voorheffing verschuldigd is. Indien de in België wonende belastingplichtige fysieke personen zou worden toegestaan om zelf de roerende voorheffing op hun in het buitenland geïnde roerende inkomsten in te houden, zou een dergelijke opvolging van deze geldstromen vrijwel onmogelijk worden. De geldstromen zouden dan immers moeten worden geanalyseerd op grond van de aangiften van roerende voorheffing van miljoenen actoren.

- 53 Door de in een andere lidstaat gevestigde personen die de roerende inkomsten dienen uit te keren of de aldaar gevestigde financiële tussenpersonen toe te staan de bevrijdende roerende voorheffing te innen voor rekening van een Belgische ingezetene, zou de Belgische fiscus evenmin de doeltreffendheid van zijn fiscale controles kunnen waarborgen. De internationale instrumenten voor het verlenen van bijstand bij de vaststelling van de belasting kunnen immers de doeltreffendheid van de fiscale controles op in andere lidstaten gevestigde marktdeelnemers niet volledig waarborgen.
- 54 Met betrekking tot voorgaande rechtvaardigingsgronden zij eraan herinnerd dat het Hof in het verleden reeds heeft erkend dat de noodzaak om de samenhang van een belastingstelsel te bewaren een beperking van de uitoefening van de verdragsrechtelijk gewaarborgde fundamentele vrijheden kan rechtvaardigen (arresten van 28 januari 1992, Bachmann, C-204/90, Jurispr. blz. I-249, punt 28; 7 september 2004, Manninen, C-319/02, Jurispr. blz. I-7477, punt 42, en 27 november 2008, Papillon, C-418/07, Jurispr. blz. I-8947, punt 43).
- 55 Een beroep op een dergelijke rechtvaardigingsgrond kan volgens het Hof evenwel alleen slagen indien er een rechtstreeks verband bestaat tussen het betrokken fiscale voordeel en de compensatie van dat voordeel door een bepaalde belastingheffing, waarbij het rechtstreekse verband op basis van de door de betrokken belastingregeling nagestreefde doelstelling moet worden beoordeeld (zie arrest Papillon, reeds aangehaald, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 56 Zoals reeds uiteengezet in punt 46 van onderhavig arrest, beperkt een verschil in behandeling zoals aan de orde in het hoofdgeding zich niet tot de toepassing van verschillende inningsmethoden naargelang de betrokken inkomsten voortvloeien uit beleggingen of investeringen in een andere lidstaat of in de woonstaat. De verschillende inningsmethoden in kwestie leiden er immers toe dat roerende inkomsten uit beleggingen of investeringen in een andere lidstaat die niet aan de roerende voorheffing onderworpen zijn, bijkomend belast worden door de aanvullende gemeentebelasting, terwijl inkomsten uit een belegging of investering in België hiervan vrijgesteld kunnen worden aangezien zij niet meer hoeven te worden aangegeven omdat zij reeds zijn onderworpen aan de roerende voorheffing.
- 57 De Belgische regering heeft echter niet verwezen naar een bepaalde belastingheffing waarmee het voordeel van deze vrijstelling wordt gecompenseerd.
- 58 Anderzijds heeft het Hof erkend dat de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, een dwingende reden van algemeen belang uitmaakt die een beperking van de uitoefening van de verdragsrechtelijk gewaarborgde fundamentele vrijheden kan rechtvaardigen (zie in die zin arrest X en Passenheim-van Schoot, reeds aangehaald, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 59 De noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen kan evenwel weliswaar steun bieden aan de opvatting van de Belgische regering dat enkel in België

gevestigde tussenpersonen de bevrijdende roerende voorheffing kunnen inhouden, maar zij kan niet verantwoorden dat inkomsten die wel aan deze voorheffing onderworpen zijn en inkomsten die er niet aan onderworpen zijn, verschillend worden behandeld op het gebied van de aanvullende gemeentebelasting.

- 60 Bovendien heeft het Hof reeds geoordeeld dat praktische moeilijkheden op zich niet kunnen volstaan om de schending van een verdragsrechtelijk gewaarborgde fundamentele vrijheid te rechtvaardigen (zie arrest Papillon, reeds aangehaald, punt 54 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 61 Bijgevolg moet worden vastgesteld dat de door de Belgische regering aangevoerde motieven een beperking van het vrije verkeer van kapitaal die voortvloeit uit een wettelijke regeling zoals die waarvan sprake in het hoofdgeding, niet kunnen rechtvaardigen.
- 62 Gelet op het voorgaande dient op de gestelde vraag te worden geantwoord dat artikel 56 EG zich verzet tegen een wettelijke regeling van een lidstaat volgens welke ingezeten belastingplichtigen van deze lidstaat die interesten of dividenden uit beleggingen of investeringen in een andere lidstaat ontvangen, onderworpen zijn aan een aanvullende gemeentebelasting wanneer zij er niet voor hebben geopteerd zich deze roerende inkomsten te laten uitbetalen door een in hun woonstaat gevestigde tussenpersoon, terwijl soortgelijke inkomsten die voortvloeien uit beleggingen of investeringen in hun woonstaat niet hoeven te worden aangegeven en in dat geval ook niet onderworpen zijn aan de aanvullende gemeentebelasting, aangezien zij reeds aan een bronheffing zijn onderworpen.

Kosten

- 63 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 56 EG verzet zich tegen een wettelijke regeling van een lidstaat volgens welke ingezeten belastingplichtigen van deze lidstaat die interesten of dividenden uit beleggingen of investeringen in een andere lidstaat ontvangen, onderworpen zijn aan een aanvullende gemeentebelasting wanneer zij er niet voor hebben geopteerd zich deze roerende inkomsten te laten uitbetalen door een in hun woonstaat gevestigde tussenpersoon, terwijl soortgelijke inkomsten die voortvloeien uit beleggingen of investeringen in hun woonstaat niet hoeven te worden aangegeven en in dat geval ook niet onderworpen zijn aan de aanvullende gemeentebelasting, aangezien zij reeds aan een bronheffing zijn onderworpen.