

Zaak C-527/06

R. H. H. Renneberg

tegen

Staatssecretaris van Financiën

(verzoek van de Hoge Raad der Nederlanden om een prejudiciële beslissing)

„Vrij verkeer van werknemers – Artikel 39 EG – Belastingwetgeving – Inkomstenbelasting – Vaststelling van heffingsgrondslag – Onderdaan van lidstaat die zijn belastbaar inkomen volledig of nagenoeg volledig in deze lidstaat verwerft – Woonplaats in andere lidstaat”

Samenvatting van het arrest

1. *Vrij verkeer van personen – Werknemers – Verdragsbepalingen – Personele werkingsfeer*

(Art. 39 EG)

2. *Vrij verkeer van personen – Werknemers – Gelijke behandeling – Bezoldiging – Inkomstenbelasting*

(Art. 39 EG)

1. De situatie van een gemeenschapsburger die, nadat hij zijn woonplaats van de ene lidstaat, waarvan hij onderdaan is, naar een andere lidstaat heeft overgebracht, een werkzaamheid in loondienst uitoefent in een andere lidstaat dan zijn woonstaat, valt sinds die overbrenging binnen de werkingsfeer van artikel 39 EG.

(cf. punt 37)

2. Artikel 39 EG dient aldus te worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling volgens welke een gemeenschapsburger die niet-ingezetene is van de lidstaat waarin hij inkomsten verwerft die zijn volledige of nagenoeg zijn volledige belastbare inkomen vormen, in deze lidstaat voor de vaststelling van de grondslag voor de belastingheffing over dat inkomen negatieve inkomsten uit een in een andere lidstaat gelegen woning waarvan hij eigenaar is, niet in aftrek kan brengen, terwijl een ingezetene van eerstgenoemde lidstaat dergelijke negatieve inkomsten voor de vaststelling van de grondslag voor de belastingheffing over zijn inkomen wel in aftrek kan brengen.

Op het gebied van de directe belastingen zijn de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen van een bepaalde lidstaat in de regel niet vergelijkbaar, aangezien die situaties objectief van elkaar verschillen, zowel wat de bron van inkomsten als wat de persoonlijke draagkracht van de belastingplichtige of de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie betreft. Niettemin kan, wanneer een fiscaal voordeel wordt onthouden aan niet-ingezetenen, een verschil in behandeling tussen deze twee categorieën van belastingplichtigen als discriminatie worden aangemerkt wanneer er geen objectief verschil bestaat dat grond kan opleveren voor een verschillende behandeling op dit punt. Dat is met name het geval wanneer een niet-ingezeten belastingplichtige in zijn woonstaat geen inkomsten van betekenis verwerft en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen verwerft uit een in de werkstaat uitgeoefende activiteit,

zodat de woonstaat hem niet de voordelen kan toekennen die ontstaan wanneer met zijn persoonlijke en gezinssituatie rekening wordt gehouden, waarbij de discriminatie dan is gelegen in het feit dat in de woonstaat noch in de werkstaat met deze situatie rekening wordt gehouden.

Voor zover een persoon, hoewel hij in een lidstaat woont, het grootste deel van zijn belastbare inkomen verwerft uit een in een andere lidstaat uitgeoefende werkzaamheid in loondienst, zonder dat hij inkomsten van betekenis in zijn woonstaat verwerft, is zijn situatie, voor de inaanmerkingneming van zijn fiscale draagkracht, uit het oogpunt van zijn werkstaat objectief vergelijkbaar met de situatie van een ingezetene van laatstgenoemde lidstaat die ook in deze lidstaat een werkzaamheid in loondienst uitoefent. Wanneer een lidstaat bij de vaststelling van de heffingsgrondslag voor de door ingezetenen verschuldigde inkomstenbelasting rekening houdt met negatieve inkomsten uit een in een andere lidstaat gelegen onroerend goed, moet hij ook voor ingezetenen van laatstgenoemde lidstaat die hun belastbaar inkomen volledig of nagenoeg volledig in eerstgenoemde lidstaat verwerven zonder dat zij in hun woonstaat inkomsten van enige betekenis genieten, deze zelfde negatieve inkomsten voor hetzelfde doel in aanmerking nemen. Anders zou met de situatie van deze laatste belastingplichtigen op dat punt in geen van beide betrokken lidstaten rekening worden gehouden.

Het aan de orde zijnde verschil in behandeling vloeit niet voort uit de loutere dispariteit tussen de betrokken nationale belastingstelsels. Ook indien de woonstaat zou toestaan dat negatieve inkomsten voor de vaststelling van de heffingsgrondslag voor de inkomstenbelasting van ingezetenen in aftrek worden gebracht, zou een belastingplichtige die zijn inkomsten volledig of nagenoeg volledig in de werkstaat verwerft, immers in geen geval van een dergelijk voordeel kunnen profiteren.

De betrokken nationale regeling strekt ertoe het gevaar van dubbele verrekening van negatieve inkomsten uit het onroerend goed van een niet-ingezetene belastingplichtige uit te sluiten ten aanzien van de ingezeten belastingplichtige die negatieve inkomsten heeft uit een in de andere lidstaat gelegen onroerend goed, wiens situatie te vergelijken is met die van een niet-ingezeten belastingplichtige die zijn inkomsten volledig of nagenoeg volledig in de betrokken lidstaat verwerft. Bovendien kan deze lidstaat, wanneer een deel van de belastbare handelingen van een belastingplichtige wordt verricht op het grondgebied van een andere lidstaat dan die waarin hij zijn werkzaamheid in loondienst uitoefent, de bevoegde autoriteiten van de andere lidstaat verzoeken om alle informatie die voor hem van nut kan zijn om het juiste bedrag van de inkomstenbelasting te bepalen, of die hij noodzakelijk acht voor de beoordeling van het juiste bedrag van de inkomstenbelasting die een belastingplichtige verschuldigd is overeenkomstig de wetgeving die hij toepast.

Bijgevolg is een dergelijk verschil in behandeling, dat berust op de woonplaats, discriminerend aangezien de negatieve inkomsten uit een in een andere lidstaat gelegen onroerend goed door de betrokken lidstaat in aftrek worden gebracht bij de vaststelling van de grondslag voor de belastingheffing over inkomsten uit met name arbeid van belastingplichtigen die in laatstgenoemde lidstaat wonen en werken, maar niet in aanmerking kunnen worden genomen in het geval van een belastingplichtige die zijn belastbaar inkomen volledig of nagenoeg volledig verwerft uit een in diezelfde lidstaat uitgeoefende werkzaamheid in loondienst, doch daar niet woont. Derhalve vormt een dergelijke nationale regeling een belemmering van het vrije verkeer van werknemers die in beginsel ingevolge artikel 39 EG verboden is.

(cf. punten 59-62, 66, 71, 75, 77-80, 84 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

16 oktober 2008 (*)

„Vrij verkeer van werknemers – Artikel 39 EG – Belastingwetgeving – Inkomstenbelasting – Vaststelling van heffingsgrondslag – Onderdaan van lidstaat die zijn belastbaar inkomen volledig of nagenoeg volledig in deze lidstaat verwerft – Woonplaats in andere lidstaat”

In zaak C-527/06,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 22 december 2006, ingekomen bij het Hof op 27 december 2006, in de procedure

R. H. H. Renneberg

tegen

Staatssecretaris van Financiën,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: A. Rosas (rapporteur), kamerpresident, A. Ó Caoimh, J. Klučka, U. Lõhmus en P. Lindh, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 22 mei 2008,

gelet op de opmerkingen ingediend door:

- R. H. H. Renneberg, optredend voor zichzelf,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door H. G. Sevenster en M. de Grave als gemachtigden,
- de Zweedse regering, vertegenwoordigd door K. Wistrand als gemachtigde,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal, A. Weimar en W. Roels als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 25 juni 2008,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 39 EG en 56 EG.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen R. H. H. Renneberg, een Nederlands staatsburger, en de Staatssecretaris van Financiën over de weigering van de Inspecteur om de negatieve inkomsten uit de door Renneberg in België bewoonde eigen woning in aanmerking te nemen bij de vaststelling van de heffingsgrondslag voor de inkomstenbelasting die Renneberg verschuldigd is in Nederland, waar hij zijn volledige inkomsten uit arbeid verwerft.

Rechtskader

Verdragsrecht

3 De Overeenkomst tussen de regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de regering van het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de belastingheffing, gesloten te Brussel op 19 oktober 1970 (Trb. 1970, 192; hierna: „belastingverdrag”), bevat een artikel 4, met als titel „Fiscale woonplaats”, waarvan § 1 bepaalt:

„Voor de toepassing van deze overeenkomst betekent de uitdrukking ‚inwoner van een van de Staten’ iedere persoon die, ingevolge de wetten van die Staat, aldaar aan belasting is onderworpen op grond van zijn woonplaats, verblijf, plaats van leiding of enige andere, soortgelijke omstandigheid; [...]”

4 In artikel 6, § 1, van het belastingverdrag wordt bepaald:

„Inkomsten uit onroerende goederen mogen worden belast in de Staat waar deze goederen zijn gelegen.”

5 Artikel 19, § 1, eerste alinea, van dit verdrag luidt als volgt:

„Beloningen, daaronder begrepen pensioenen, door een van de Staten of een staatkundig onderdeel daarvan, hetzij rechtstreeks, hetzij uit door hen in het leven geroepen fondsen, betaald aan een natuurlijke persoon ter zake van diensten bewezen aan die Staat of aan dat onderdeel daarvan, mogen in die Staat worden belast.”

6 Artikel 24, § 1, punten 1 en 2, van het belastingverdrag bepaalt:

„Met betrekking tot inwoners van Nederland wordt dubbele belasting op de volgende wijze vermeden:

1° Nederland is bevoegd bij het heffen van belasting van zijn inwoners in de grondslag waarnaar de belasting wordt geheven, de bestanddelen van het inkomen of het vermogen te begrijpen die overeenkomstig de bepalingen van deze overeenkomst in België mogen worden belast;

2° onder voorbehoud van de toepassing van de bepalingen betreffende de verliescompensatie

in de eenzijdige voorschriften tot het vermijden van dubbele belasting, verleent Nederland een vermindering op het overeenkomstig het bepaalde onder 1° berekende belastingbedrag. Deze vermindering is gelijk aan dat gedeelte van het belastingbedrag dat tot dat belastingbedrag in dezelfde verhouding staat, als het gedeelte van het inkomen of van het vermogen dat in de onder 1° bedoelde grondslag is begrepen en dat volgens [onder meer artikel 6] van de overeenkomst in België mag worden belast, staat tot het bedrag van het gehele inkomen of vermogen dat de onder 1° bedoelde grondslag vormt”.

7 Artikel 25 van dit verdrag, met als titel „Non-discriminatie”, bepaalt in § 3:

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

Nationale regeling

8 In artikel 1 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 van 16 december 1964 (Stb. 1964, 519), in de versie die gold ten tijde van de feiten in het hoofdgeding (hierna: „Wet IB”), worden „binnenlandse” belastingplichtigen (hierna: „ingezetene belastingplichtigen”) gedefinieerd als natuurlijke personen die in Nederland wonen, terwijl „buitenlandse belastingplichtigen” (hierna: „niet-ingezetene belastingplichtigen”) worden gedefinieerd als natuurlijke personen die niet in deze lidstaat wonen, maar daar wel inkomen genieten.

9 Ten aanzien van ingezetene belastingplichtigen wordt belasting geheven over hun belastbare inkomen, ten aanzien van niet-ingezetene belastingplichtigen enkel over hun in Nederland genoten inkomen.

10 Wat de ingezetene belastingplichtigen betreft is de belastinggrondslag samengesteld uit het wereldwijde onzuivere inkomen, verminderd met de te verrekenen verliezen (artikel 3 Wet IB). Tot het onzuivere inkomen behoren onder meer de zuivere inkomsten uit arbeid en uit vermogen (artikel 4, lid 1, sub c, Wet IB), waaronder het voordeel dat voor de belastingplichtige bestaat in het feit dat hij een eigen woning bewoont.

11 Overeenkomstig artikel 42a, lid 1, Wet IB wordt dit voordeel bepaald op een forfaitair bedrag en worden andere voordelen alsmede kosten, lasten en afschrijvingen – andere dan renten van schulden, kosten van geldleningen en periodieke betalingen ingevolge de rechten van erfpacht, opstal of beklemming – niet in aanmerking genomen.

12 Ingevolge artikel 4, lid 2, Wet IB wordt, indien de berekening van de zuivere inkomsten leidt tot een negatief bedrag, dit negatieve bedrag in mindering gebracht op het belastbare onzuivere inkomen.

13 Vaststaat dat toepassing van dit samenstel van bepalingen voor een ingezetene belastingplichtige ertoe leidt dat de rente van een schuld die is aangegaan ter financiering van een eigen woning, voor het volle bedrag het onzuivere inkomen en dientengevolge het belastbare inkomen verlaagt, ook voor zover de rente het voordeel uit de eigen woning overtreft.

14 De verwijzende rechter zet uiteen dat indien een ingezetene belastingplichtige negatieve inkomsten heeft uit een in België gelegen onroerend goed, dit negatieve inkomensbestanddeel in mindering mag worden gebracht op het in Nederland belastbare inkomen, met dien verstande dat in een volgend jaar waarin een positief inkomen uit dat onroerend goed wordt verkregen, voor de berekening van de aftrek ter voorkoming van dubbele belasting dat verlies in mindering wordt gebracht op dat positieve inkomen overeenkomstig artikel 24, § 1, punt 2, van het

belastingverdrag, gelezen in samenhang met artikel 3, lid 4, van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 van 21 december 1989 (Stb. 1989, 594; hierna: „besluit van 1989”).

Fiscale positie van een Belgische ingezetene die arbeidsinkomsten in Nederland verwerft

15 De fiscale regeling die geldt voor een belastingplichtige die in Nederland arbeidsinkomsten geniet en in België woont, is vastgelegd in de Wet IB en in het belastingverdrag.

16 Overeenkomstig artikel 48 Wet IB wordt ten aanzien van niet-ingezetene belastingplichtigen belasting geheven naar het belastbare binnenlandse inkomen, te weten het in een kalenderjaar genoten binnenlandse onzuivere inkomen.

17 Volgens artikel 49, sub c, Wet IB bestaat het binnenlandse onzuivere inkomen onder meer uit het gezamenlijke bedrag van hetgeen een niet in Nederland wonende persoon geniet als zuivere inkomsten uit arbeid, voor zover die inkomsten worden genoten uit een in Nederland vervulde dienstbetrekking of vroegere dienstbetrekking of uit in Nederland gelegen onroerende goederen.

18 In beginsel wordt ingevolge artikel 2, lid 2, Wet IB de niet in Nederland wonende Nederlander die in dienstbetrekking staat tot een Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon, geacht in Nederland te wonen. De Hoge Raad der Nederlanden preciseert echter dat hij in zijn arrest van 12 maart 1980 (nr. 19180, BNB 1980/170) heeft beslist dat, voor inkomsten waarvoor volgens het belastingverdrag het Koninkrijk België heffingsbevoegd is, de woonplaatsbepaling van artikel 2, lid 2, Wet IB moet wijken voor de bepalingen van dit verdrag.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

19 Renneberg heeft in december 1993 zijn woonplaats vanuit Nederland naar België overgebracht. In 1996 en 1997 bewoonde hij in België een eigen woning, die hij in 1993 had aangekocht en die hij financierde met een hypothecaire lening van een Nederlandse bank.

20 In 1996 en 1997 was Renneberg in dienstbetrekking werkzaam bij de Nederlandse gemeente Maastricht. Gedurende deze twee jaren verwierf hij zijn volledige arbeidsinkomsten in Nederland.

21 In België was Renneberg een belasting voor zijn eigen woning verschuldigd, te weten de onroerende voorheffing. Vaststaat dat de negatieve inkomsten die Renneberg uit zijn Belgische woning had, geen invloed op het bedrag van deze belasting hebben gehad.

22 Voor de aanslag in de inkomstenbelasting in Nederland voor de belastingjaren 1996 en 1997 heeft Renneberg verzocht om aftrek van de negatieve inkomsten uit zijn Belgische woning. Dit verzoek betrof het verschil tussen de huurwaarde van de woning en de betaalde hypotheekrente.

23 De Inspecteur heeft voor deze jaren aanslagen opgelegd naar een belastbaar inkomen van 75 265 NLG respectievelijk 78 600 NLG, zonder de negatieve inkomsten van Renneberg uit zijn woning in België als aftrekpost te aanvaarden. Volgens de belastingaangifte van Renneberg bedroegen deze negatieve inkomsten 8 165 NLG in 1996 en 8 195 NLG in 1997.

24 De tegen deze aanslagen gemaakte bezwaren zijn afgewezen.

25 Het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch heeft de beroepen tegen deze uitspraken bij twee uitspraken van 31 oktober 2002 verworpen, waarop Renneberg beroep in cassatie heeft ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden.

26 Uit de vaststellingen van de verwijzende rechter volgt dat verzoeker in het hoofdgeding overeenkomstig artikel 4 van het belastingverdrag moet worden beschouwd als Belgisch ingezetene.

27 Renneberg wordt bijgevolg in Nederland niet beschouwd als een onbeperkt belastingplichtige, maar voor hem geldt, wat de inkomsten betreft waarvoor het Koninkrijk België volgens het belastingverdrag heffingsbevoegd is, de regeling voor niet-ingezetene belastingplichtigen. Derhalve hebben de negatieve of positieve inkomsten waarover het Koninkrijk België krachtens dit verdrag belasting kan heffen, geen invloed op de belasting over de positieve of negatieve inkomsten die, volgens ditzelfde verdrag, in Nederland belastbaar zijn.

28 In cassatie heeft Renneberg verwezen naar het arrest van het Hof van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225). Hij stelt dat hij, aangezien hij zijn door artikel 39 EG gewaarborgde recht op vrij verkeer uitoefent, in Nederland de voordelen moet krijgen die aan ingezetene belastingplichtigen worden toegekend, want hij bevindt zich op het vlak van zijn belastbare inkomsten en de plaats waar deze worden verworven, in een situatie die in verregaande mate vergelijkbaar is met die van deze belastingplichtigen.

29 De Hoge Raad der Nederlanden merkt op dat het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingvoordeel niet gerelateerd is aan de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige, anders dan de belastingvoordelen die aan de orde waren in de zaak die tot het reeds aangehaalde arrest Schumacker heeft geleid.

30 De Hoge Raad is van oordeel dat, anders dan ten aanzien van het bij de heffing van directe belastingen – op grond van het draagkrachtbeginsel – in aanmerking nemen van de persoonlijke en gezinssituatie, niet kan worden gezegd dat de mogelijkheid om binnen één belastingjurisdictie negatieve inkomsten uit een inkomensbron te verrekenen met positieve inkomsten uit andere bronnen, een universeel kenmerk is van de heffing van directe belasting, zodat voor degene die, gebruikmakend van een door het EG-Verdrag gewaarborgd recht van vrij verkeer, in verschillende lidstaten belastingplichtig is, in een van deze staten die mogelijkheid zou moeten openstaan.

31 Van oordeel dat het hoofdgeding een aantal vragen van uitlegging van het gemeenschapsrecht doet ontstaan, heeft de Hoge Raad der Nederlanden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moeten de artikelen 39 EG en 56 EG aldus worden uitgelegd dat één van die artikelen of beide zich ertegen verzetten dat aan een belastingplichtige die (per saldo) negatieve inkomsten heeft uit een door hem bewoonde eigen woning in zijn woonstaat en zijn positieve inkomsten, met name arbeidsinkomsten, volledig verwerft in een andere lidstaat dan waarin hij woont, door die andere lidstaat (werkstaat) niet wordt toegestaan de negatieve inkomsten af te trekken van zijn belaste arbeidsinkomsten, terwijl de werkstaat een zodanige aftrek wel toestaat aan zijn ingezetenen?”

32 Bij brief waarvan op 4 april 2008 kennis is gegeven, heeft het Hof de Nederlandse regering twee schriftelijke vragen gesteld over bepaalde aspecten van het ten tijde van de feiten in het hoofdgeding in Nederland geldende belastingrecht. Bij brief, neergelegd ter griffie van het Hof op 24 april 2008, heeft de Nederlandse regering een antwoord op deze vragen gegeven.

Beantwoording van de prejudiciële vraag

33 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 39 EG en/of artikel 56 EG aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling als die aan de orde in het hoofdgeding, volgens welke een gemeenschapsburger die niet-ingezetene is van de lidstaat waarin hij inkomsten verwerft die zijn volledige of nagenoeg volledige belastbare inkomsten vormen, in deze lidstaat voor de vaststelling van de grondslag van de belastingheffing over dat inkomen negatieve inkomsten uit een in een andere lidstaat gelegen woning waarvan hij eigenaar is, niet in aftrek kan brengen, terwijl een ingezetene van eerstgenoemde lidstaat dergelijke negatieve inkomsten voor de vaststelling van de grondslag van de belastingheffing over zijn inkomen wel in mindering kan brengen.

Beantwoording van de prejudiciële vraag voor zover zij betrekking heeft op artikel 39 EG

Toepasselijkheid van artikel 39 EG

34 Vooraf zij gepreciseerd dat niet wordt gesteld dat de situatie van een persoon als Renneberg buiten de werkingssfeer van het vrije verkeer van werknemers valt op grond dat de dienstbetrekking die deze persoon vervult, een betrekking in overheidsdienst in de zin van artikel 39, lid 4, EG is. Het dossier bevat trouwens geen enkele aanwijzing in die zin. Bijgevolg moet worden uitgegaan van de premisse dat de economische activiteit die in het hoofdgeding aan de orde is, geen betrekking is die ingevolge lid 4 van artikel 39 EG buiten de werkingssfeer van de leden 1 tot en met 3 van dat artikel valt.

35 De Nederlandse regering en – in haar schriftelijke opmerkingen – de Commissie van de Europese Gemeenschappen merken op dat in casu, wat het vrije verkeer van werknemers betreft, sprake is van een zuiver interne situatie. Een Nederlands staatsburger die zijn economische activiteiten in Nederland blijft uitoefenen nadat hij om privéredenen naar België is verhuisd, is geen migrerend werknemer en heeft geen gebruik gemaakt van het recht van vrij verkeer van werknemers.

36 Dienaangaande zij vastgesteld dat iedere gemeenschapsburger die in een andere lidstaat dan zijn woonstaat een werkzaamheid in loondienst uitoefent, binnen de werkingssfeer van artikel 39 EG valt, ongeacht zijn woonplaats en zijn nationaliteit (zie in die zin met name arresten van 21 februari 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, Jurispr. blz. I-1711, punt 31; 18 juli 2007, Hartmann, C-212/05, Jurispr. blz. I-6303, punt 17, alsook Lakebrink en Peters-Lakebrink, C-182/06, Jurispr. blz. I-6705, punt 15; 11 september 2007, Hendrix, C-287/05, Jurispr. blz. I-6909, punt 46, en 17 januari 2008, Commissie/Duitsland, C-152/05, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 20).

37 De situatie van een gemeenschapsburger als Renneberg, die, nadat hij zijn woonplaats van de ene lidstaat naar een andere staat heeft overgebracht, een werkzaamheid in loondienst uitoefent in een andere lidstaat dan zijn woonstaat, valt bijgevolg sinds die overbrenging binnen de werkingssfeer van artikel 39 EG.

38 Derhalve dient te worden onderzocht of, zoals verzoeker in het hoofdgeding betoogt en de Commissie ter terechtzitting heeft verklaard, artikel 39 EG zich in een situatie als die van Renneberg verzet tegen toepassing van een nationale regeling als die aan de orde in het hoofdgeding.

Vrij verkeer van werknemers

– Bij het Hof ingediende opmerkingen

39 De Nederlandse regering – voor het geval het Hof mocht oordelen dat artikel 39 EG van toepassing is op een situatie als die in het hoofdgeding – alsmede de Zweedse regering zijn van mening dat het verschil in behandeling dat Renneberg ondergaat in vergelijking met een ingezetene belastingplichtige, niet in strijd is met artikel 39 EG, aangezien dit verschil in behandeling uitsluitend het gevolg is van de wijze waarop de heffingsbevoegdheid in het belastingverdrag is verdeeld.

40 Volgens de Nederlandse regering moet als gevolg van deze verdeling van heffingsbevoegdheid alleen het Koninkrijk België rekening houden met de negatieve en positieve inkomsten die Renneberg uit zijn Belgische woning heeft gehaald. Het Koninkrijk der Nederlanden kan alleen zijn inkomsten uit arbeid belasten en heeft niet het recht zijn inkomsten uit onroerend goed op te nemen in de belastinggrondslag. Het Verdrag waarborgt een burger van de Europese Unie overigens niet dat de overbrenging van zijn werkzaamheden naar een andere lidstaat dan de lidstaat waar hij tot dan woonde, fiscaal neutraal is.

41 De Nederlandse regering leidt hieruit af dat het in het hoofdgeding aan de orde zijnde verschil in behandeling ziet op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn en dus geen discriminatie oplevert.

42 De Commissie is daarentegen in hoofdzaak van mening dat uit het oogpunt van de werkstaat de situatie van een ingezetene en die van een niet-ingezetene die beiden hun belastbaar inkomen volledig of nagenoeg volledig in deze lidstaat genieten, vergelijkbaar zijn. Volgens haar leidt de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling tot een verschil in behandeling tussen deze twee categorieën van belastingplichtigen louter op grond van de woonplaats. Een dergelijk verschil in fiscale behandeling levert een door artikel 39 EG verboden indirecte discriminatie op, aangezien de negatieve inkomsten uit een woning in België in Nederland in aftrek worden gebracht voor een ingezetene belastingplichtige, maar niet voor een niet-ingezetene belastingplichtige.

– Beoordeling door het Hof

43 Volgens vaste rechtspraak beogen de verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van personen het de gemeenschapsburgers gemakkelijker te maken, om het even welk beroep uit te oefenen op het grondgebied van de Gemeenschap, en staan zij in de weg aan maatregelen die deze burgers zouden kunnen benadelen wanneer zij op het grondgebied van een andere lidstaat een economische activiteit willen uitoefenen (zie met name arrest van 13 november 2003, Schilling en Fleck-Schilling, C-209/01, Jurispr. blz. I-13389, punt 24, en reeds aangehaalde arresten Ritter-Coulais, punt 33; Lakebrink en Peters-Lakebrink, punt 17, en Commissie/Duitsland, punt 21).

44 Uit de in de punten 36 en 43 van het onderhavige arrest vermelde rechtspraak kan worden afgeleid dat de in dit laatste punt weergegeven uitspraak maatregelen betreft die nadelig zouden kunnen zijn voor gemeenschapsburgers die een beroepswerkzaamheid uitoefenen in een andere lidstaat dan hun woonstaat, hetgeen inzonderheid het geval is voor gemeenschapsburgers die in een bepaalde lidstaat een economische activiteit willen blijven uitoefenen nadat zij hun woonplaats naar een andere lidstaat hebben overgebracht.

45 Blijkens het verwijzingsarrest heeft Renneberg, die in Nederland werkt doch in België woont, anders dan personen die in Nederland werken en wonen, volgens de Nederlandse wettelijke regeling niet het recht de negatieve inkomsten uit zijn in België gelegen onroerend goed in aftrek

te brengen voor de vaststelling van de grondslag voor de belastingheffing over zijn inkomen in Nederland.

46 Bijgevolg worden op grond van een regeling als die in het hoofdgeding niet-ingezeten belastingplichtigen minder gunstig behandeld dan ingezetene belastingplichtigen.

47 Er dient dus te worden onderzocht of, zoals de Nederlandse en de Zweedse regering stellen, een dergelijk verschil in fiscale behandeling dat belastingplichtigen die niet in de betrokken lidstaat wonen treft, niet kan indruisen tegen artikel 39 EG aangezien het voortvloeit uit de wijze waarop de heffingsbevoegdheid is verdeeld in een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting, zoals het belastingverdrag.

48 Volgens vaste rechtspraak blijven de lidstaten bij gebreke van communautaire unificatie of harmonisatiemaatregelen bevoegd om de criteria voor de belasting van de inkomsten en het vermogen vast te stellen teneinde, in voorkomend geval door het sluiten van een overeenkomst, dubbele belastingen te voorkomen. Daarbij staat het de lidstaten vrij om in het kader van bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting de aanknopingsfactoren ter verdeling van de heffingsbevoegdheid vast te stellen (zie met name arresten van 21 september 1999, *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Jurispr. blz. I-6161, punt 57; 12 december 2002, *De Groot*, C-385/00, Jurispr. blz. I-11819, punt 93, en 19 januari 2006, *Bouanich*, C-265/04, Jurispr. blz. I-923, punt 49).

49 In casu hebben het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk België door de vaststelling van de artikelen 6 en 19, § 1, van het belastingverdrag gebruikgemaakt van de vrijheid om de aanknopingsfactoren van hun keuze vast te stellen ter bepaling van hun respectieve heffingsbevoegdheden. Zo heeft het Koninkrijk België op grond van artikel 6 van dit verdrag het recht de inkomsten uit een op zijn grondgebied gelegen onroerend goed te belasten, terwijl volgens artikel 19, § 1, van dit verdrag de bezoldiging van een ambtenaar van de Nederlandse overheidsdienst, zoals *Renneberg*, in Nederland wordt belast.

50 Deze verdeling van de heffingsbevoegdheid betekent echter niet dat de lidstaten maatregelen mogen treffen die in strijd zijn met de door het Verdrag gewaarborgde vrijheden van verkeer (zie in die zin arrest *Bouanich*, reeds aangehaald, punt 50, en arresten van 12 december 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Jurispr. blz. I-11673, punt 54, en 8 november 2007, *Amurta*, C-379/05, Jurispr. blz. I-9569, punt 24).

51 Bij de uitoefening van de in bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting aldus verdeelde heffingsbevoegdheid dienen de lidstaten zich immers te houden aan de gemeenschapsregels (zie in die zin reeds aangehaalde arresten *Saint-Gobain ZN*, punt 58, en *Bouanich*, punt 50), meer in het bijzonder aan het beginsel dat zij onderdanen van de andere lidstaten moeten behandelen als eigen onderdanen die gebruik hebben gemaakt van de door het Verdrag gegarandeerde vrijheden (zie arrest *De Groot*, reeds aangehaald, punt 94).

52 In de context van het hoofdgeding zij vastgesteld dat het feit dat de partijen bij het belastingverdrag gebruik hebben gemaakt van hun vrijheid om de aanknopingsfactoren ter bepaling van hun respectieve heffingsbevoegdheid vast te stellen, nog niet betekent dat het Koninkrijk der Nederlanden elke bevoegdheid is ontnomen om bij de vaststelling van de grondslag voor de belastingheffing over de inkomsten van een niet-ingezetene belastingplichtige die zijn belastbaar inkomen grotendeels of volledig in Nederland verwerft, rekening te houden met de negatieve inkomsten uit een in België gelegen onroerend goed.

53 Zoals de advocaat-generaal in punt 81 van zijn conclusie heeft vastgesteld, staat, wat de ingezetene belastingplichtigen betreft, het enkele feit dat deze laatste inkomsten verwerven uit een op het grondgebied van het Koninkrijk België gelegen onroerend goed, ten aanzien waarvan deze

lidstaat zijn heffingsbevoegdheid uitoefent, niet eraan in de weg dat het Koninkrijk der Nederlanden deze inkomsten uit onroerend goed opneemt in de heffingsgrondslag voor de inkomstenbelasting die deze belastingplichtigen moeten betalen.

54 Dit gegeven, waarop de verwijzende rechter de aandacht heeft gevestigd, wordt bovendien door de Nederlandse regering bevestigd in haar antwoord op de schriftelijke vragen van het Hof.

55 Meer bepaald wordt, voor positieve inkomsten uit een in België gelegen onroerend goed die krachtens artikel 24, § 1, punt 1, van het belastingverdrag worden opgenomen in de grondslag waarnaar belasting moet worden betaald in Nederland, ter voorkoming van dubbele belasting volgens de nadere regels van artikel 24, § 1, punt 2, van het belastingverdrag een belastingvermindering verleend die in verhouding staat tot het gedeelte van deze inkomsten die in de heffingsgrondslag zijn opgenomen.

56 Blijkens het verwijzingsarrest en de antwoorden van de Nederlandse regering op de schriftelijke vragen van het Hof worden negatieve inkomsten uit een in België gelegen onroerend goed in aanmerking genomen bij de vaststelling van het belastbare inkomen van ingezetenen belastingplichtigen en worden, ingeval in een later belastingjaar buitenlandse positieve inkomsten uit datzelfde goed worden verkregen, voor de belastingvermindering ter voorkoming van dubbele belasting over deze positieve inkomsten de vroegere negatieve inkomsten in mindering gebracht op de positieve inkomsten, overeenkomstig artikel 3, lid 4, van het besluit van 1989, een bepaling betreffende de verliescompensatie in de Nederlandse regeling ter voorkoming van dubbele belasting, waarnaar wordt verwezen in artikel 24, § 1, punt 2, van het belastingverdrag.

57 Aangezien dit verdrag niet belet dat voor de berekening van de belasting over het inkomen van een ingezetene belastingplichtige rekening wordt gehouden met negatieve inkomsten uit een in België gelegen onroerend goed, is derhalve – anders dan de Nederlandse regering stelt – de weigering om aftrek te verlenen aan een belastingplichtige als Renneberg niet het gevolg van de keuze die in dit verdrag is gemaakt om de heffingsbevoegdheid voor inkomsten uit onroerend goed van binnen de werkingssfeer van dit verdrag vallende belastingplichtigen toe te kennen aan de lidstaat op het grondgebied waarvan het betrokken onroerend goed is gelegen.

58 Of de betrokken negatieve inkomsten al dan niet in aanmerking worden genomen, hangt in werkelijkheid dus af van de vraag of de belastingplichtige Nederlands ingezetene is.

59 Op het gebied van de directe belastingen heeft het Hof in een aantal zaken die verband hielden met de inkomstenbelasting van natuurlijke personen erkend dat de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen van een bepaalde staat in het algemeen niet vergelijkbaar zijn, aangezien die situaties objectief van elkaar verschillen, zowel wat de bron van inkomsten als wat de persoonlijke draagkracht van de belastingplichtige of de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie betreft (arrest van 22 maart 2007, Talotta, C-383/05, Jurispr. blz. I-2555, punt 19 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

60 Het Hof heeft niettemin gepreciseerd dat, wanneer een fiscaal voordeel wordt onthouden aan niet-ingezetenen, een verschil in behandeling tussen deze twee categorieën van belastingplichtigen kan worden aangemerkt als discriminatie in de zin van het Verdrag, wanneer er geen objectief verschil bestaat dat grond kan opleveren voor een verschillende behandeling van de twee categorieën belastingplichtigen op dit punt (arrest Talotta, reeds aangehaald, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

61 Dat is met name het geval wanneer een niet-ingezetene belastingplichtige geen inkomsten van betekenis in zijn woonstaat verwerft en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen verwerft uit een in de werkstaat uitgeoefende activiteit, zodat de woonstaat hem niet de voordelen kan

toekennen die ontstaan wanneer met zijn persoonlijke en gezinssituatie rekening wordt gehouden (zie met name reeds aangehaalde arresten Schumacker, punt 36, en Lakebrink en Peters-Lakebrink, punt 30).

62 In een dergelijke situatie is de discriminatie gelegen in het feit dat in de woonstaat noch in de werkstaat rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van een niet-ingezetene die het grootste deel van zijn inkomsten en nagenoeg zijn volledige gezinsinkomen verwerft in een andere lidstaat dan zijn woonstaat (reeds aangehaalde arresten Schumacker, punt 38, en Lakebrink en Peters-Lakebrink, punt 31).

63 In punt 34 van het arrest Lakebrink en Peters-Lakebrink heeft het Hof gepreciseerd dat de in het arrest Schumacker geformuleerde rechtspraak zich uitstrekt tot alle belastingvoordelen die verband houden met de fiscale draagkracht van een niet-ingezetene die in de woonstaat noch in de werkstaat worden verleend.

64 Deze rechtspraak is van toepassing op een situatie als die in het hoofdgeding.

65 Een belastingplichtige als Renneberg kan immers voor de vaststelling van de grondslag voor de belasting over de arbeidsinkomsten die hij in Nederland betaalt, geen aanspraak maken op aftrek voor de negatieve inkomsten uit een onroerend goed waarvan hij eigenaar is in België. Daarentegen kan een belastingplichtige die in Nederland woont en werkt en die, wanneer hij negatieve inkomsten heeft hetzij uit een in Nederland gelegen door hem bewoond onroerend goed, hetzij uit een in België gelegen onroerend goed dat hij niet permanent bewoont, dit verlies voor de vaststelling van de grondslag voor de belastingheffing over zijn inkomen in Nederland in aftrek brengen.

66 Voor zover een persoon als Renneberg, hoewel hij in een lidstaat woont, het grootste deel van zijn belastbare inkomen verwerft uit een in een andere lidstaat uitgeoefende werkzaamheid in loondienst, zonder dat hij inkomsten van betekenis in zijn woonstaat verwerft, is zijn situatie wat de inaanmerkingneming van zijn fiscale draagkracht betreft, uit het oogpunt van zijn werkstaat objectief vergelijkbaar met de situatie van een ingezetene van laatstgenoemde lidstaat die ook in deze lidstaat een werkzaamheid in loondienst uitoefent.

67 Aangezien een dergelijke persoon in zijn woonstaat enkel de onroerende voorheffing verschuldigd is en hij uit hoofde van zijn inkomsten uit onroerend goed geen personenbelasting verschuldigd is, kan hij de negatieve inkomsten uit zijn in deze lidstaat gelegen onroerend goed niet in aftrek brengen en kan hij bovendien op geen enkele manier deze negatieve inkomsten doen verrekenen bij de vaststelling van de grondslag voor de belastingheffing over zijn inkomen in zijn werkstaat.

68 Artikel 39 EG eist dus in beginsel dat in een situatie als die van Renneberg de negatieve inkomsten uit een in de woonstaat gelegen woning door de belastingautoriteiten van de werkstaat in aanmerking worden genomen bij de vaststelling van de grondslag voor de belastingheffing over het inkomen in laatstgenoemde staat.

69 Zoals de advocaat-generaal in punt 84 van zijn conclusie heeft opgemerkt, zou, indien het Koninkrijk der Nederlanden de aan ingezetenen belastingplichtigen voorbehouden behandeling ook toepaste op niet-ingezetenen belastingplichtigen die zoals Renneberg hun belastbaar inkomen volledig of nagenoeg volledig in Nederland genieten, zulks de rechten van het Koninkrijk België uit hoofde van het belastingverdrag niet in het gedrang brengen en deze staat geen enkele nieuwe verplichting opleggen.

70 Overigens heeft het Hof in punt 101 van het reeds aangehaalde arrest De Groot geoordeeld

dat methoden ter voorkoming van dubbele belastingheffing of nationale belastingregelingen die tot gevolg hebben dat dubbele belastingheffing wordt voorkomen of verzacht, de belastingplichtigen van de betrokken lidstaten echter wel ervan moeten verzekeren dat uiteindelijk alle aspecten van hun persoonlijke en gezinssituatie naar behoren in aanmerking worden genomen, ongeacht de wijze waarop de betrokken lidstaten deze verplichting onderling hebben verdeeld. Anders zou een met de verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van werknemers onverenigbare ongelijke behandeling worden gecreëerd, die niet het gevolg zou zijn van de dispariteiten tussen de nationale belastingstelsels. Gelet op de in punt 63 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte passage uit het arrest Lakebrink en Peters-Lakebrink gaan deze overwegingen ook op voor de inaanmerkingneming van de gehele fiscale draagkracht van de werknemers.

71 Voor zover het Koninkrijk der Nederlanden, zoals uiteengezet in punt 56 van het onderhavige arrest, bij de vaststelling van de heffingsgrondslag voor de door ingezetenen belastingplichtigen verschuldigde inkomstenbelasting rekening houdt met negatieve inkomsten uit een in België gelegen onroerend goed, moet het ook voor ingezetenen van laatstgenoemde lidstaat die hun belastbaar inkomen volledig of nagenoeg volledig in Nederland genieten zonder dat zij in hun woonstaat inkomsten van enige betekenis genieten, deze zelfde negatieve inkomsten voor hetzelfde doel in aanmerking nemen. Anders zou met de situatie van deze laatste belastingplichtigen op dat punt in geen van beide betrokken lidstaten rekening worden gehouden.

72 De Nederlandse regering voert evenwel het argument aan dat de negatieve fiscale gevolgen die Renneberg ondervindt van de aankoop van zijn woning in België, voortvloeien uit de dispariteit tussen de nationale belastingstelsels van de twee betrokken lidstaten.

73 Volgens deze regering bestaat deze dispariteit hierin dat onder het Nederlandse belastingstelsel hypotheekrente kan worden afgetrokken van inkomsten uit arbeid, terwijl deze mogelijkheid niet bestaat in het Belgische belastingstelsel. Naar Belgisch belastingrecht kan hypotheekrente nooit worden verrekend met andere inkomsten dan inkomsten uit onroerend goed. Ook wanneer de betrokkene in België inkomsten uit arbeid verwerft, kan hij een negatief saldo aan hypotheekrente niet van dit inkomen aftrekken.

74 Volgens de Nederlandse regering heeft niet de toepassing van het Nederlandse stelsel ongunstige fiscale gevolgen voor Renneberg, maar het feit dat het Belgische belastingstelsel een minder ruime aftrekmogelijkheid voor hypotheekrente biedt dan het Nederlandse stelsel. Dat Renneberg in België zijn negatieve inkomsten niet in aftrek kan brengen, is het gevolg van het feit dat hij zijn woonplaats naar deze lidstaat heeft verlegd, en niet van de toepassing van de Nederlandse belastingregeling. Wanneer een beperking van de door het Verdrag gewaarborgde vrijheden louter het gevolg is van een dispariteit tussen de nationale belastingstelsels, is deze beperking niet verboden door het gemeenschapsrecht.

75 In dit verband dient te worden opgemerkt dat het in het hoofdgeding aan de orde zijnde verschil in behandeling, anders dan de Nederlandse regering stelt, niet voortvloeit uit de loutere dispariteit tussen de betrokken nationale belastingstelsels. Indien het Belgische stelsel van inkomstenbelastingen inderdaad is ingericht zoals deze regering het voorstelt, zou – ook indien het Koninkrijk België zou toestaan dat negatieve inkomsten als die in het hoofdgeding voor de vaststelling van de heffingsgrondslag voor de inkomstenbelasting van ingezetenen in aftrek worden gebracht – een belastingplichtige die zich bevindt in een situatie als die van Renneberg, die zijn inkomsten volledig of nagenoeg volledig in Nederland verwerft, immers in geen geval van een dergelijk voordeel kunnen profiteren.

76 Een ander argument dat de Nederlandse regering in dit verband ter terechtzitting heeft aangevoerd, komt er in wezen op neer dat het gevaar bestaat van dubbele verrekening van negatieve inkomsten uit in België gelegen onroerend goed van een niet-ingezetenen

belastingplichtige. Dit argument moet van de hand worden gewezen.

77 De nationale regeling inzake dubbele belastingheffing, gelezen in samenhang met artikel 24, § 1, punt 2, van het belastingverdrag, strekt er immers toe dit gevaar uit te sluiten ten aanzien van de ingezeten belastingplichtige die negatieve inkomsten heeft uit een in België gelegen onroerend goed, wiens situatie te vergelijken is met die van een niet-ingezeten belastingplichtige als Renneberg.

78 Wanneer een deel van de belastbare handelingen van een belastingplichtige wordt verricht op het grondgebied van een andere lidstaat dan die waarin hij zijn werkzaamheid in loondienst uitoefent, kan een lidstaat bovendien uit hoofde van 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 (PB L 336, blz. 15), de bevoegde autoriteiten van een andere lidstaat verzoeken om alle informatie die voor hem van nut kan zijn om het juiste bedrag van de inkomstenbelasting te bepalen of die hij noodzakelijk acht voor de beoordeling van het juiste bedrag van de inkomstenbelasting die een belastingplichtige verschuldigd is overeenkomstig de wetgeving die hij toepast (arrest van 26 juni 2003, Skandia en Ramstedt, C-422/01, Jurispr. blz. I-6817, punt 42).

79 Zoals de Commissie ter terechtzitting heeft verklaard, is een verschil in behandeling als aan de orde in het hoofdgeding, dat berust op de woonplaats, bijgevolg discriminerend aangezien de negatieve inkomsten uit een in een andere lidstaat gelegen onroerend goed door de betrokken lidstaat in aftrek worden gebracht bij de vaststelling van de grondslag voor de belastingheffing over inkomsten uit met name arbeid van belastingplichtigen die in laatstgenoemde lidstaat wonen en werken, maar niet in aanmerking kunnen worden genomen in het geval van een belastingplichtige die zijn belastbaar inkomen volledig of nagenoeg volledig verwerft uit een in diezelfde lidstaat uitgeoefende werkzaamheid in loondienst, doch daar niet woont.

80 Derhalve vormt een nationale regeling als die in het hoofdgeding een belemmering van het vrije verkeer van werknemers die in beginsel ingevolge artikel 39 EG verboden is.

81 Evenwel moet worden onderzocht of deze belemmering toelaatbaar is. Volgens de rechtspraak van het Hof is een maatregel waarbij door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden worden beperkt, slechts toelaatbaar indien hij een met het Verdrag verenigbaar legitiem doel nastreeft en wordt gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang. In dat geval is echter tevens vereist dat de toepassing van de betrokken maatregel geschikt is om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te waarborgen en niet verder gaat dan ter bereiking van dat doel noodzakelijk is (zie in die zin met name arresten van 17 maart 2005, Kranemann, C-109/04, Jurispr. blz. I-2421, punt 33, en 11 januari 2007, Lyyski, C-40/05, Jurispr. blz. I-99, punt 38).

82 De regeringen die bij het Hof opmerkingen hebben ingediend, noch de verwijzende rechter hebben evenwel een mogelijke rechtvaardigingsgrond aangevoerd.

83 Bijgevolg verzet artikel 39 EG zich ertegen dat in een situatie van een niet-ingezeten belastingplichtige als Renneberg, die zijn belastbaar inkomen volledig of nagenoeg volledig in een lidstaat verwerft, de belastingadministratie van deze lidstaat weigert de negatieve inkomsten uit een in een andere lidstaat gelegen onroerend goed in aftrek te brengen.

84 Gelet op het voorgaande moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat artikel 39 EG aldus dient te worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling als die aan de orde in het hoofdgeding, volgens welke een gemeenschapsburger die niet-ingezetene is van de lidstaat waarin hij inkomsten verwerft die zijn volledige of nagenoeg zijn volledige belastbare

inkomen vormen, in deze lidstaat voor de vaststelling van de grondslag van de belastingheffing over dat inkomen negatieve inkomsten uit een in een andere lidstaat gelegen woning waarvan hij eigenaar is, niet in aftrek kan brengen, terwijl een ingezetene van eerstgenoemde lidstaat dergelijke negatieve inkomsten voor de vaststelling van de grondslag voor de belastingheffing over zijn inkomen wel in aftrek kan brengen.

Beantwoording van de prejudiciële vraag voor zover zij betrekking heeft op artikel 56 EG

85 Gelet op het antwoord op de prejudiciële vraag op het punt van de implicaties van artikel 39 EG voor de toepasselijkheid van een belastingregeling als die in het hoofdgeding, behoeft niet te worden onderzocht of de verdragsbepalingen inzake het vrije kapitaalverkeer zich eveneens tegen deze regeling verzetten.

Kosten

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

Het Hof van Justitie (Derde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 39 EG dient aldus te worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling als die aan de orde in het hoofdgeding, volgens welke een gemeenschapsburger die niet-ingezetene is van de lidstaat waarin hij inkomsten verwerft die zijn volledige of nagenoeg zijn volledige belastbare inkomen vormen, in deze lidstaat voor de vaststelling van de grondslag voor de belastingheffing over dat inkomen negatieve inkomsten uit een in een andere lidstaat gelegen woning waarvan hij eigenaar is, niet in aftrek kan brengen, terwijl een ingezetene van eerstgenoemde lidstaat dergelijke negatieve inkomsten voor de vaststelling van de grondslag voor de belastingheffing over zijn inkomen wel in aftrek kan brengen.

ondertekeningen

* Procestaal: Nederlands.