

Mål C-527/06

R.H.H. Renneberg

mot

Staatssecretaris van Financiën

(begäran om förhandsavgörande från Hoge Raad der Nederlanden)

”Fri rörlighet för arbetstagare – Artikel 39 EG – Skattelagstiftning – Inkomstskatt – Fastställelse av beskattningsunderlaget – Medborgare i en medlemsstat som uppbär hela eller nästan hela sin skattepliktiga inkomst i den staten – Hemvist i en annan medlemsstat”

Sammanfattning av domen

1. *Fri rörlighet för personer – Arbetstagare – Bestämmelser i fördraget – Personkrets som omfattas av tillämpningsområdet*

(Artikel 39 EG)

2. *Fri rörlighet för personer – Arbetstagare – Likabehandling – Lön – Inkomstskatt*

(Artikel 39 EG)

1. Situationen för en gemenskapsmedborgare, som till följd av att han flyttat sitt hemvist från en medlemsstat, där han är medborgare, till en annan, bedriver en avlönad verksamhet i en annan medlemsstat än den där han har sitt hemvist, omfattas efter nämnda flyttning av tillämpningsområdet för artikel 39 EG.

(se punkt 37)

2. Artikel 39 EG ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken en gemenskapsmedborgare som saknar hemvist i den medlemsstat där han uppbär en inkomst som utgör hela eller nästan hela hans skattepliktiga inkomst, vid fastställandet av beskattningsunderlaget avseende nämnda inkomst i den medlemsstaten, inte kan yrka avdrag för ett underskott avseende ett hus för bostadsändamål som är beläget i en annan medlemsstat och som nämnde medborgare äger, medan en person med hemvist i den förstnämnda medlemsstaten får göra ett sådant avdrag för underskott vid fastställandet av underlaget för sin inkomstbeskattning.

Vad gäller direkt beskattning är förhållandena för de personer som har hemvist i en viss stat, och för dem som inte har det, som regel inte jämförbara, då det föreligger objektiva skillnader såväl vad avser inkomstkällan som den berördes förmåga att erlagga skatt eller beaktandet av den skattskyldiges personliga och familjemässiga förhållanden. När det emellertid finns en skattemässig fördel som inte beviljas dem som saknar hemvist i landet, kan en skillnad i behandling mellan dessa två kategorier av skattskyldiga personer klassificeras som diskriminering när det inte finns någon objektiv skillnad mellan situationerna som kan utgöra grund för en skillnad i behandlingen på denna punkt mellan de båda kategorierna. Så är bland annat fallet när en skattskyldig person som saknar hemvist i landet inte uppbär någon betydande inkomst i sin hemvistmedlemsstat och erhåller huvuddelen av sina skattepliktiga inkomster från en verksamhet

som bedrivs i anställningsmedlemsstaten, varför hemvistmedlemsstaten inte kan bevilja de fördelar som följer av att beakta hans personliga förhållanden och familjesituation. Diskrimineringen består i det fallet av att de personliga förhållandena och familjesituationen inte beaktas vare sig i hemvistmedlemsstaten eller i anställningsmedlemsstaten.

I den mån en person visserligen har sitt hemvist i en medlemsstat men uppbär huvuddelen av sin skattepliktiga inkomst från avlönad verksamhet i en annan medlemsstat utan någon nämnvärd inkomst i sin hemvistmedlemsstat, befinner sig denna person när det gäller beaktandet av hans skatteförmåga i en situation som i förhållande till anställningsmedlemsstaten är objektivt jämförbar med situationen för en person med hemvist i sistnämnda medlemsstat som också han bedriver en avlönad verksamhet i denna medlemsstat. När en medlemsstat, vid fastställandet av underlaget för den inkomstskatt som skattskyldiga personer med hemvist i landet har att erlägga, beaktar underskott av en fastighet belägen i en annan medlemsstat, är den också – i fråga om personer med hemvist i sistnämnda medlemsstat som uppbär hela eller nästan hela sin skattepliktiga inkomst i förstnämnda medlemsstat och som inte erhåller någon inkomst av betydelse i sin hemvistmedlemsstat – skyldig att beakta detta underskott för samma ändamål, då situationen för sistnämnda skattskyldiga personer i detta avseende annars inte beaktas i någon av de båda berörda medlemsstaterna.

Den ifrågavarande skillnaden i behandling kommer sig inte enbart av den skillnad som finns mellan de ifrågavarande nationella skattesystemen. Om det nämligen skulle antas att hemvistmedlemsstaten medger avdrag för ett underskott när den fastställer beskattningsunderlaget avseende inkomster som uppburits av personer med hemvist i den staten, skulle en skattskyldig person som uppbär hela eller nästan hela sin inkomst i anställningsmedlemsstaten hursomhelst vara oförmögen att utnyttja en sådan fördel.

Vad gäller risken för att avdrag medges två gånger för underskott avseende en fastighet som ägs av en skattskyldig person utan hemvist i landet, är syftet med den ifrågavarande nationella lagstiftningen att en sådan risk ska undvikas beträffande situationen för de skattskyldiga som har hemvist i landet och som redovisar ett underskott hänförligt till en fastighet som är belägen i den andra medlemsstaten, vilkas situation kan jämföras med situationen för en skattskyldig person som saknar hemvist i landet. Denna medlemsstat kan dessutom i det fall där en del av en skattskyldig persons transaktioner sker inom en annan medlemsstats territorium än den där han bedriver sin avlönade verksamhet, begära att från de behöriga myndigheterna i den andra medlemsstaten erhålla alla uppgifter som gör det möjligt för den att fastställa den korrekta inkomstskatten eller alla de uppgifter som den anser vara nödvändiga för att kunna fastställa det exakta inkomstskattebelopp som den skattskyldige ska betala med hänsyn till den lagstiftning som medlemsstaten tillämpar. En sådan skillnad i behandling, vilken grundas på var den berörde har sitt hemvist, är följaktligen av diskriminerande natur eftersom den visserligen – när underskottet av fastighet är hänförligt till en fastighet som är belägen i en annan medlemsstat – beaktas av den berörda medlemsstaten vid fastställandet av underlaget för beskattningen av inkomst, bland annat förvärvsinkomst, som uppbärs av skattskyldiga personer som arbetar och har hemvist i sistnämnda medlemsstat, men däremot inte kan beaktas när en skattskyldig person som uppbär hela eller nästan hela sin skattepliktiga inkomst från en avlönad verksamhet som bedrivs i samma medlemsstat, dock utan att ha sitt hemvist där. Härav följer att en sådan nationell lagstiftning utgör ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare som i princip är förbjudet enligt artikel 39 EG.

(se punkterna 59–62, 66, 71, 75, 77–80, 84 och domslutet)

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 16 oktober 2008 (\*)

”Fri rörlighet för arbetstagare – Artikel 39 EG – Skattelagstiftning – Inkomstskatt – Fastställelse av beskattningsunderlaget – Medborgare i en medlemsstat som uppbär hela eller nästan hela sin skattepliktiga inkomst i den staten – Hemvist i en annan medlemsstat”

I mål C-527/06,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) genom beslut av den 22 december 2006, som inkom till domstolen den 27 december 2006, i målet

**R.H.H. Renneberg**

mot

**Staatssecretaris van Financiën,**

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas (referent) samt domarna A. Ó Caoimh, J. Klučka, U. Löhmus, och P. Lindh,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 22 maj 2008,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- M. Renneberg, företrädd av sig själv,
- Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster och M. de Grave, båda i egenskap av ombud,
- Sveriges regering, genom K. Wistrand, i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal, A. Weimar och W. Roels, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 25 juni 2008 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

## Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 39 EG och 56 EG.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan R.H.H. Renneberg, en nederländsk medborgare, och Staatssecretaris van Financiën (statssekreteraren för finansiella frågor), angående skattemyndighetens beslut att inte medge avdrag för bortfall av hyresintäkter avseende en i Belgien belägen fastighet som R.H.H. Renneberg äger och själv bor i, vid fastställandet av underlaget för den inkomstskatt som han är skyldig att erlagga i Nederländerna, där han erhåller hela sin inkomst av tjänst.

## Tillämpliga bestämmelser

### *Avtalsrätten*

3 Avtalet mellan Konungariket Nederländernas regering och Konungariket Belgiens regering för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet samt för att reglera vissa andra frågor på skatteområdet (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), undertecknat i Bryssel den 19 oktober 1970 (*Tractatenblad* 1970, nr. 192) (nedan kallat skatteavtalet), innehåller i artikel 4.1, under rubriken "skatterättsligt hemvist", följande bestämmelser:

"Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket 'person med hemvist i en av staterna' varje person som enligt lagstiftningen i den staten är skattskyldig där på grund av bosättning, hemvist, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. ..."

4 Artikel 6.1 i skatteavtalet har följande lydelse:

"Inkomst av fast egendom får beskattas i den stat där egendomen är belägen."

5 Artikel 19.1 första stycket i skatteavtalet har följande lydelse:

"Ersättning, inklusive pension, som betalas av någon av de båda staterna eller av en av dess politiska underavdelningar, antingen direkt eller från fonder inrättade av dessa, till en fysisk person på grund av arbete som utförts i denna stats eller dess politiska underavdelningars tjänst får beskattas i denna stat."

6 I artikel 24.1 punkterna 1 och 2 i skatteavtalet föreskrivs följande:

"I fråga om medborgare i Nederländerna undviks dubbelbeskattning enligt följande:

1. [Konungariket] Nederländerna får vid beskattningen av personer med hemvist i den egna staten i beskattningsunderlaget räkna in inkomster eller förmögenhet som i enlighet med bestämmelserna i förevarande skatteavtal får beskattas i Belgien.

2. Om inte annat följer av tillämpningen av interna bestämmelser om kvittning av underskott för att undvika dubbelbeskattning, ska [Konungariket] Nederländerna medge en reduktion av det skattebelopp som beräknats i enlighet med punkt 1. Nedsättningen ska vara lika med den del av

skatten som motsvarar förhållandet mellan den inkomst eller förmögenhet som räknats in i det beskattningsunderlag som avses i punkt 1, och som får beskattas i Belgien i enlighet med [bland annat artikel 6] i skatteavtalet, och den totala inkomst eller förmögenhet som utgör beskattningsunderlaget enligt punkt 1.”

7 Artikel 25 i skatteavtalet har rubriken ”förbud mot diskriminering”, och i punkt 3 i artikeln föreskrivs följande:

”Fysiska personer som har hemvist i den ena av staterna, ska i den andra staten ha rätt till samma personliga avdrag, skattebefrielser och skattereduktioner på grund av familjeförhållanden eller försörjningsplikt mot familj som personer med hemvist i den egna staten.”

#### *De gemenskrätsrättsliga bestämmelserna*

8 I artikel 1 i den nederländska 1964 års lag om inkomstskatt (Wet op de Inkomstenbelasting 1964) av den 16 december 1964 (*Staatsblad* 1964, nr 519), i dess lydelse vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad WIB), anges att med ”inhemska skattskyldiga personer” (nedan kallade skattskyldiga personer med hemvist i landet) avses fysiska personer med hemvist i Nederländerna, i motsats till ”utländska skattskyldiga personer” (nedan kallade skattskyldiga personer som saknar hemvist i Nederländerna), varmed avses fysiska personer som utan att ha hemvist i Nederländerna likväl uppbär inkomst där.

9 Skattskyldiga personer med hemvist i Nederländerna är skattskyldiga för hela sin inkomst, medan skattskyldiga personer som saknar hemvist i Nederländerna endast är skattskyldiga för de inkomster de uppburit där.

10 När det gäller skattskyldiga personer med hemvist i Nederländerna utgörs beskattningsunderlaget av den sammanlagda bruttoinkomsten, minskad med avdragsgilla underskott (artikel 3 WIB). Bruttoinkomsten utgörs bland annat av nettoinkomst av tjänst och kapital (artikel 4.1 c WIB), inbegripet den förmån det innebär för den skattskyldige att för eget bruk nyttja en bostad som han äger.

11 Enligt artikel 42a.1 WIB ska denna förmån värderas till ett schablonbelopp utan hänsyn till andra förmåner eller kostnader, utgifter eller avskrivningar, förutom skuldränta, lånekostnader och periodiska betalningar avseende arrende, byggnation eller annan markupplåtelse.

12 I artikel 4.2 WIB anges att för det fall beräkningen av nettoinkomsten leder till ett underskott ska detta dras av från den skattepliktiga bruttoinkomsten.

13 Tillämpningen av dessa bestämmelser tillsammans innebär för en skattskyldig person med hemvist i landet att hela det belopp som betalas i ränta på ett lån som tagits för att finansiera köpet av en privatbostad ska dras av från bruttoinkomsten och följaktligen från den skattepliktiga inkomsten, också i de fall räntan överstiger värdet på den förmån det innebär för den skattskyldige att för eget bruk nyttja den bostad han äger.

14 Som den hänskjutande domstolen har konstaterat gäller att i det fall en person med hemvist i landet redovisar ett underskott som är hänförligt till fast egendom belägen i Belgien får detta underskott dras av från den övriga inkomst som är skattepliktig i Nederländerna, och om den fasta egendomen under ett senare beskattningsår ger ett överskott, kommer den nedsättning som är till för att undvika dubbelbeskattning av denna inkomst att beräknas genom att avdrag medges för detta tidigare underskott från överskottet, vilket sker med stöd av artikel 24.1 punkt 2 i skatteavtalet jämförd med artikel 3.4 i 1989 års förordning om undvikande av dubbelbeskattning (Besluit voorkoming dubbele belasting 1989), av den 21 december 1989 (*Staatsblad* 1989, nr 594)

(nedan kallad 1989 års förordning).

*Skattelagstiftningen för en person med hemvist i Belgien som uppbär inkomst av tjänst i Nederländerna*

15 Den skattelagstiftning som är tillämplig för en skattskyldig person som uppbär inkomst av tjänst i Nederländerna och som har sitt hemvist i Belgien återfinns i WIB och i skatteavtalet.

16 Enligt artikel 48 WIB beskattas skattskyldiga personer som saknar hemvist i Nederländerna för den inhemska skattepliktiga inkomsten, alltså den inhemska bruttoinkomst som uppburits under kalenderåret.

17 Enligt artikel 49c WIB består den inhemska bruttoinkomsten bland annat av den totala inkomst som en person som saknar hemvist i Nederländerna har uppburit i form av nettoinkomst av arbete, i den mån det rör sig om en anställning som innehas eller har innehafts i Nederländerna, samt av inkomst av fast egendom belägen i denna medlemsstat.

18 En nederländsk medborgare som inte har hemvist i Nederländerna, men som arbetar för en nederländsk offentligjuridisk person, anses enligt artikel 2.2 WIB i princip ha sitt hemvist i Nederländerna. Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol) har dock preciserat att det av dess dom av den 12 mars 1980 (nr 19180, BNB 1980/170) följer, att i fråga om inkomster som enligt skatteavtalet ska hänföras till Konungariket Belgien ska den bestämning av hemvist som föreskrivs i artikel 2.2 WIB ge vika för bestämmelserna i nämnda avtal.

#### **Twisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan**

19 R.H.H. Renneberg flyttade sitt hemvist från Nederländerna till Belgien under december månad år 1993. Under åren 1996 och 1997 var han bosatt i sistnämnda medlemsstat i en av honom ägd privatbostad som han hade förvärvat under år 1993 och finansierat genom ett hypotekslån i en nederländsk bank.

20 Under åren 1996 och 1997 var R.H.H. Renneberg anställd i offentlig tjänst vid den nederländska kommunen Maastricht. Under dessa två år uppbär han hela sin inkomst av tjänst i Nederländerna.

21 I Belgien var R.H.H. Renneberg skyldig att betala skatt för sin privatbostad i form av preliminär fastighetsskatt. Det underskott som R.H.H. Renneberg redovisade för sin belgiska bostad påverkade inte beloppet avseende denna skatt.

22 Vid beskattningen i Nederländerna av R.H.H. Rennebergs inkomst avseende beskattningsåren 1996 och 1997, yrkade R.H.H. Renneberg avdrag för underskott hänförligt till hans hemvist i Belgien. Detta yrkande avsåg skillnaden mellan hyresvärdet på bostaden och den låneränta som erlagts.

23 I Nederländerna fattade skattemyndigheten taxeringsbeslut för dessa år grundade på en skattepliktig inkomst på 75 265 NLG respektive 78 600 NLG, utan att medge avdrag från R.H.H. Rennebergs nederländska inkomst för underskottet för bostaden i Belgien. Enligt R.H.H. Rennebergs inkomstdeklaration uppgick dessa underskott till 8 165 NLG år 1996 och 8 195 NLG år 1997.

24 Skattemyndigheten omprövade taxeringsbesluten utan att ändra de åsatta taxeringarna.

25 R.H.H. Renneberg överklagade skattemyndighetens omprövningsbeslut till Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (appellationsdomstolen i 's-Hertogenbosch), som i två domar av den 31 oktober

2002 avslog överklagandena. R.H.H. Renneberg väckte kassationstalan mot dessa domar vid Hoge Raad der Nederlanden.

26 Av den hänskjutande domstolens konstateranden framgår att klaganden i målet vid den nationella domstolen enligt artikel 4 i skatteavtalet ska anses ha hemvist i Belgien.

27 Av detta följer att R.H.H. Renneberg inte anses vara obegränsat skattskyldig i Nederländerna och att han där, i fråga om de inkomster som enligt skatteavtalet ska hänföras till Konungariket Belgien, omfattas av de bestämmelser som är tillämpliga på skattskyldiga personer som saknar hemvist i Nederländerna. Således ska inkomster, oavsett om det rör sig om underskott eller överskott, som enligt det bilaterala skatteavtalet får beskattas i Konungariket Belgien inte påverka den skatt som ska betalas för inkomster, oavsett om det rör sig om underskott eller överskott, som enligt samma skatteavtal är skattepliktiga i Konungariket Nederländerna.

28 R.H.H. Renneberg har inom ramen för sitt överklagande åberopat domstolens dom av den 14 februari 1995 i mål C?279/93, Schumacker (REG 1995, s. I?225). Han har gjort gällande att han, genom att ha utnyttjat sin i artikel 39 EG garanterade rätt till fri rörlighet, i Nederländerna ska kunna åtnjuta de förmåner som beviljas skattskyldiga personer med hemvist i landet. Han befinner sig nämligen i fråga om sin skattepliktiga inkomst och den ort där inkomsten uppbärs, i en situation som i stor utsträckning är jämförbar med situationen för nämnda skattskyldiga personer.

29 Hoge Raad der Nederlanden har påpekat att den skatteförmån som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, till skillnad från dem som var i fråga i domen i det ovannämnda målet Schumacker, inte grundas på den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation.

30 Enligt Hoge Raad der Nederlanden gäller – i motsats till den hänsyn som inom den direkta skattens område tas till den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation i enlighet med progressivitetsprincipen – att möjligheten att inom ett och samma skattesystem dra av underskott från ett visst inkomstslag från överskott i ett annat inkomstslag inte är ett så universellt kännetecken på den direkta beskattningens område att den skattskyldige, som är skattskyldig i olika medlemsstater på grund av sitt utövande av den fria rörlighet som säkerställs i EG?fördraget, måste kunna utnyttja denna i en av dessa stater.

31 Hoge Raad der Nederlanden har emellertid ansett att det mål den har att avgöra ger upphov till vissa svårigheter beträffande tolkningen av gemenskapsrätten, varför den har beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Ska artiklarna 39 EG och 56 EG tolkas så, att en av dessa artiklar eller båda utgör hinder för att en skattskyldig person som (totalt sett) redovisar underskott av privatbostad i [hemvistmedlemsstaten] och som uppbär hela sin inkomst, som utgörs av inkomst av tjänst, i en annan medlemsstat än den där han har sitt hemvist, i denna andra medlemsstat ... nekas avdrag för underskottet från sin skattepliktiga inkomst, trots att [anställningsmedlemsstaten] medger dem som har hemvist i den staten ett sådant avdrag?”

32 I skrivelse delgiven den 4 april 2008 ställde domstolen två skriftliga frågor till den nederländska regeringen angående vissa aspekter av tillämplig skatterätt i Nederländerna vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, vilka denna regering besvarade per brev som inkom till domstolens kansli den 24 april 2008.

### **Tolkningsfrågan**

33 Den hänskjutande domstolen har ställt sin tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida artikel

39 EG och/eller artikel 56 EG ska tolkas så, att de utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken en gemenskapsmedborgare, som saknar hemvist i den medlemsstat där han uppbär en inkomst som utgör hela eller nästan hela hans skattepliktiga inkomst, vid fastställandet av beskattningsunderlaget avseende nämnda inkomst i den medlemsstaten inte kan yrka avdrag för ett underskott avseende ett hus för bostadsändamål som är beläget i en annan medlemsstat och som nämnde medborgare äger, medan en person med hemvist i den förstnämnda medlemsstaten får göra ett sådant avdrag för underskott vid fastställandet av beskattningsunderlaget avseende sin inkomst.

#### *Tolkningsfrågan i den del den avser artikel 39 EG*

#### Tillämpligheten av artikel 39 EG

34 Det har, påpekar domstolen inledningsvis, inte hävdats att situationen för en sådan person som R.H.H. Renneberg faller utanför tillämpningsområdet för fri rörlighet för arbetstagare av den anledningen att den anställning som denna person innehar vid Maastrichts kommun skulle utgöra en anställning i offentlig tjänst i den mening som avses i artikel 39.4 EG. Det finns för övrigt ingenting i akten som talar för detta. Domstolen utgår därför från antagandet att den ekonomiska verksamhet som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte omfattas av de anställningar som enligt artikel 39.4 utesluts från tillämpningsområdet för punkterna 1–3 i samma artikel.

35 Enligt den nederländska regeringen gäller, i likhet med vad även Europeiska gemenskapernas kommission anför i sitt skriftliga yttrande, att såvitt angår den fria rörligheten för arbetstagare rör det sig här om en rent inhemsk situation. En nederländsk medborgare som fortsätter att bedriva sin ekonomiska verksamhet i Nederländerna, efter att ha flyttat till Belgien av privata skäl, utgör inte en migrerande arbetstagare och har inte utnyttjat sin rätt till fri rörlighet för arbetstagare.

36 Domstolen konstaterar i detta avseende att alla gemenskapsmedborgare som förvärvsarbetar i en annan medlemsstat än den där de har hemvist omfattas av tillämpningsområdet för artikel 39 EG, oavsett bosättningsort och nationalitet (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 21 februari 2006 i mål C-152/03, Ritter/Coulais, REG 2006, s. I-1711, punkt 31, av den 18 juli 2007 i mål C-212/05, Hartmann, REG 2007, s. I-6303, punkt 17, av den 18 juli 2007 i mål C-182/06, Lakebrink och Peters/Lakebrink, REG 2007, s. I-6705, punkt 15, av den 11 september 2007 i mål C-287/05, Hendrix, REG 2007, s. I-6909, punkt 46, och av den 17 januari 2008 i mål C-152/05, kommissionen mot Tyskland, REG 2008, s. I-0000, punkt 20).

37 Av detta följer att situationen för en sådan gemenskapsmedborgare som R.H.H. Renneberg, som till följd av att han flyttat sitt hemvist från en medlemsstat till en annan, bedriver en avlönad verksamhet i en annan medlemsstat än den där han har sitt hemvist, omfattas efter nämnda flyttning av tillämpningsområdet för artikel 39 EG.

38 Det ska följaktligen prövas om artikel 39 EG hindrar att en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolens tillämpas i en sådan situation som den, i vilken R.H.H. Renneberg befinner sig, något som klaganden i målet vid den nationella domstolen har hävdats, och som även gjorts gällande av kommissionen under förhandlingen.

#### Fri rörlighet för arbetstagare

– Yttranden som inkommit till domstolen



39 Den nederländska regeringen har, för det fall domstolen skulle finna att artikel 39 EG är tillämplig på en sådan situation som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, liksom den svenska regeringen framfört ståndpunkten att skillnaden i behandling av R.H.H. Renneberg i förhållande till en skattskyldig person med hemvist i landet inte strider mot artikel 39 EG, eftersom den uteslutande följer av den fördelning av beskattningsrätten som föreskrivs i skatteavtalet.

40 Enligt den nederländska regeringen innebär denna fördelning att det uteslutande ankommer på Konungariket Belgien att beakta under- och överskott av R.H.H. Rennebergs belgiska privatbostad. Konungariket Nederländerna kan bara beskatta dennes inkomst av tjänst och saknar rätt att inkludera hans fastighetsinkomster i beskattningsunderlaget. Fördraget innebär heller inte någon garanti för en medborgare i Europeiska unionen att överföringen av dennes verksamheter till en annan medlemsstat än den där han dittills haft sitt hemvist är skattemässigt neutral.

41 Slutsatsen av detta är enligt nämnda regering att den skillnad i behandling som är i fråga i målet vid den nationella domstolen hänför sig till situationer som inte är objektivt jämförbara och innebär alltså inte någon diskriminering.

42 Kommissionen anser däremot i huvudsak att situationerna, ur anställningsmedlemsstatens perspektiv, för en person som har hemvist i landet och en person som saknar hemvist i landet, vilka båda uppbär hela eller nästan hela sin skattepliktiga inkomst i denna medlemsstat, är jämförbara. Kommissionen anser att den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen medför en skillnad i behandlingen av dessa båda kategorier av skattskyldiga personer uteslutande baserad på var hemvistet är beläget. En sådan skillnad i den skattemässiga behandlingen utgör enligt kommissionen en indirekt diskriminering som är förbjuden enligt artikel 39 EG. I Nederländerna beaktas nämligen underskott avseende en bostad i Belgien för en skattskyldig person med hemvist i landet, medan detta inte är fallet beträffande en skattskyldig person som saknar hemvist i landet.

– Domstolens bedömning

43 Av fast rättspraxis följer att alla fördragsbestämmelser om fri rörlighet för personer har till syfte att underlätta för gemenskapsmedborgarna att utöva all slags yrkesverksamhet inom gemenskapen, och de utgör hinder för åtgärder som kan missgynna dessa medborgare när de önskar bedriva ekonomisk verksamhet i en annan medlemsstat (se, bland annat, dom av den 13 november 2003 i mål C-209/01, Schilling och Fleck/Schilling, REG 2003, s. I-13389, punkt 24, samt domarna i de ovannämnda målen Ritter/Coulais, punkt 33, Lakebrink och Peters/Lakebrink, punkt 17, och kommissionen mot Tyskland, punkt 21).

44 Av den rättspraxis som anförts i punkterna 36 och 43 i förevarande dom framgår att de slutsatser som redovisats i sistnämnda punkt rör åtgärder som kan missgynna de gemenskapsmedborgare som bedriver yrkesverksamhet i en annan medlemsstat än den där de har sitt hemvist, varmed framför allt avses de gemenskapsmedborgare som önskar fortsätta att bedriva en ekonomisk verksamhet i en viss medlemsstat efter det att de har flyttat sitt hemvist till en annan medlemsstat.

45 Av beslutet om hänskjutande framgår att R.H.H. Renneberg, som arbetar i Nederländerna men har sitt hemvist i Belgien, till skillnad från personer som arbetar och har hemvist i Nederländerna, saknar rätt enligt den nederländska lagstiftningen att yrka avdrag för underskott hänförligt till hans i Belgien belägna fasta egendom vid fastställandet av beskattningsunderlaget för den inkomst han uppburit i Nederländerna.

46 Enligt en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen blir alltså den behandling som uteslutande tillämpas på skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet mindre förmånlig än den behandling som skattskyldiga personer med hemvist i landet åtnjuter.

47 Det ska följaktligen prövas om inte en sådan skillnad i den skattemässiga behandlingen, som drabbar skattskyldiga personer som saknar hemvist i den berörda medlemsstaten, strider mot artikel 39 EG, eftersom lagstiftningen baseras på den fördelning av beskattningsrätten som föreskrivs i ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, sådant som skatteavtalet, något som den nederländska och den svenska regeringen har hävdat.

48 Av fast rättspraxis framgår visserligen att medlemsstaterna, i avsaknad av enhetliggörande eller harmoniserande åtgärder på gemenskapsnivå för undvikande av dubbelbeskattning, fortfarande är behöriga att själva fastställa kriterierna för beskattning av inkomst och förmögenhet i syfte att avskaffa dubbelbeskattning, i förekommande fall genom avtalsslutande. Medlemsstaterna står i detta avseende fria att genom bilaterala avtal för att undvika dubbelbeskattning fastställa kriterierna för anknytning vid fördelningen av beskattningsrätten (se, bland annat, dom av den 21 september 1999 i mål C?307/97, Saint-Gobain ZN, REG 1999, s. I?6161, punkt 57, av den 12 december 2002 i mål C?385/00, de Groot, REG 2002, s. I?11819, punkt 93, och av den 19 januari 2006 i mål C?265/04, Bouanich, REG 2006, s. I?923, punkt 49).

49 I föreliggande fall har Konungariket Nederländerna och Konungariket Belgien genom att anta artiklarna 6 och 19.1 i skatteavtalet utnyttjat friheten att fastställa anknytningsfaktorerna enligt sina val för att fastställa beskattningsrätten mellan sig. Enligt artikel 6 i detta avtal ankommer det således på Konungariket Belgien att beskatta inkomst av fast egendom som är belägen på dess territorium medan det enligt artikel 19.1 i nämnda avtal ankommer på Nederländerna att beskatta lön till en sådan tjänsteman inom nederländsk offentlig förvaltning som R.H.H. Renneberg.

50 Denna fördelning av beskattningsrätten medger dock inte att medlemsstaterna tillämpar lagstiftning som strider mot de fria rörligheter som garanteras i fördraget (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Bouanich, punkt 50, dom av den 12 december 2006 i mål C?374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, REG 2006, s. I?11673, punkt 54, och av den 8 november 2007 i mål C?379/05, Amurta, REG 2007, s. I?9569, punkt 24).

51 Vad beträffar utövandet av beskattningsrätten, vilken fördelats på detta sätt inom ramen för bilaterala avtal för att undvika dubbelbeskattning, är medlemsstaterna nämligen skyldiga att iaktta gemenskapsreglerna (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Saint-Gobain ZN, punkt 58, och Bouanich, punkt 50), och framför allt att iaktta principen om nationell behandling i fråga om medborgare från andra medlemsstater och dess egna medborgare som har utnyttjat de friheter som garanteras i fördraget (se domen i det ovannämnda målet de Groot, punkt 94).

52 Domstolen konstaterar att, i den aktuella kontexten i målet vid den nationella domstolen, skatteavtalsparternas utnyttjande av sin frihet att fastställa anknytningsfaktorerna för att fastställa beskattningsrätten dem emellan ändå inte innebär att Konungariket Nederländerna fräntas all rätt att, vid fastställandet av beskattningsunderlaget avseende inkomsten för en skattskyldig person som saknar hemvist i landet och som uppbär huvuddelen eller hela sin skattepliktiga inkomst i Nederländerna, beakta underskottet hänförligt till en fastighet belägen i Belgien.

53 Det ska nämligen, i likhet med generaladvokaten i punkt 81 i dennes förslag till avgörande, konstateras att när det gäller skattskyldiga personer med hemvist i landet hindrar inte den enda omständigheten att dessa personer uppbär inkomst avseende en fastighet belägen på

Konungariket Belgiens territorium, på vilken inkomst denna medlemsstat utövar sin beskattningsrätt, att Konungariket Nederländerna inkluderar sådan inkomst av fastighet i underlaget för den inkomstskatt som nämnda skattskyldiga personer har att erlägga.

54 Denna omständighet som lyfts fram av den hänskjutande domstolen har för övrigt bekräftats av den Nederländska regeringen i dess svar på domstolens skriftliga frågor.

55 När det gäller överskott av en fastighet belägen i Belgien som inkluderas i underlaget för den skatt som ska erläggas i Nederländerna enligt artikel 24.1 i skatteavtalet, medges närmare bestämt en skattereduktion som står i proportion till den del av denna inkomsts del av beskattningsunderlaget och som beräknas i enlighet med de metoder som föreskrivs i artikel 24.1 punkt 2 i skatteavtalet, i syfte att undvika dubbelbeskattning.

56 Beträffande underskott som hänför sig till en fastighet som är belägen i Belgien framgår det av beslutet om hänskjutande och av den nederländska regeringens svar på domstolens skriftliga frågor att de beaktas vid fastställandet av den skattepliktiga inkomsten för skattskyldiga personer med hemvist i landet, och att den nedsättning som beviljas i syfte att undvika dubbelbeskattningen av överskottet, för det fall det utländska överskottet erhålls från nämnda egendom under ett senare beskattningsår, kommer att beräknas genom att avdrag medges för det tidigare underskottet från nämnda överskott, vilket sker i enlighet med artikel 3.4 i 1989 års förordning, som omfattas av de bestämmelser om kvittning av förluster som återfinns i den nederländska lagstiftningen för undvikande av dubbelbeskattning och till vilka det hänvisas i artikel 24.1 punkt 2 i skatteavtalet.

57 Eftersom skatteavtalet inte hindrar att underskott av fast egendom belägen i Belgien beaktas vid beräkningen av inkomstskatten för en skattskyldig person med hemvist i landet, tycks det alltså som om den nederländska skattemyndighetens avslag på ett avdragsyrkande av en sådan skattskyldig person som R.H.H. Renneberg – i motsats till vad den nederländska regeringen har hävdats – inte är en följd av valet i detta avtal att fördela rätten att beskatta fastighetsinkomster för skattskyldiga personer som omfattas av tillämpningsområdet för nämnda skatteavtal till den medlemsstat på vars territorium den berörda fastigheten är belägen.

58 Valet att beakta respektive inte beakta de berörda underskotten avgörs alltså i själva verket av huruvida nämnda skattskyldiga personer kan anses ha hemvist i Nederländerna eller ej.

59 Vad avser direkt beskattning har domstolen visserligen, i mål rörande inkomstbeskattning av fysiska personer, medgett att förhållandena för de personer som har hemvist i en viss stat, och för dem som inte har det, som regel inte är jämförbara, då det föreligger objektiva skillnader såväl vad avser inkomstkällan som den berördes förmåga att erlägga skatt eller beaktandet av den skattskyldiges personliga och familjemässiga förhållanden (dom av den 22 mars 2007 i mål C-383/05, Talotta, REG 2007, s. I-2555, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

60 Domstolen har emellertid preciserat att när det finns en skattemässig fördel som inte beviljas dem som saknar hemvist i landet, kan en skillnad i behandling mellan dessa två kategorier av skattskyldiga personer klassificeras som diskriminering i den mening som avses i fördraget när det inte finns någon objektiv skillnad mellan situationerna som kan utgöra grund för en skillnad i behandlingen på denna punkt mellan de båda kategorierna (domen i det ovannämnda målet Talotta, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

61 Så är bland annat fallet när en skattskyldig person som saknar hemvist i landet inte uppbär någon betydande inkomst i sin hemvistmedlemsstat och erhåller huvuddelen av sina skattepliktiga inkomster från en verksamhet som bedrivs i anställningsmedlemsstaten, varför hemvistmedlemsstaten inte kan bevilja de fördelar som följer av att beakta hans personliga

förhållanden och familjesituation (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen Schumacker, punkt 36, och Lakebrink och Peters?Lakebrink, punkt 30).

62 I en sådan situation består diskrimineringen i att en person som saknar hemvist i beskattningsstaten, och som uppbär huvuddelen av sina inkomster och nästan samtliga av familjens inkomster i en annan medlemsstat än hemviststaten, inte får sina personliga förhållanden och sin familjesituation beaktad vare sig i hemvistmedlemsstaten eller i anställningsmedlemsstaten (domarna i de ovannämnda målen Schumacker, punkt 38, och Lakebrink och Peters?Lakebrink, punkt 31).

63 Domstolen preciserade i punkt 34 i domen i det ovannämnda målet Lakebrink och Peters?Lakebrink att räckvidden av den rättspraxis som emanerade ur domen i det ovannämnda målet Schumacker omfattar samtliga skattemässiga fördelar knutna till skatteförmågan för den person som saknar hemvist i landet, vilka inte beviljas vare sig i hemvistmedlemsstaten eller i anställningsmedlemsstaten.

64 Denna rättspraxis är tillämplig i en sådan situation som den, som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

65 En sådan skattskyldig person som R.H.H. Renneberg kan nämligen inte för fastställandet av underlaget för den skatt på inkomst av tjänst som han erlägger i Nederländerna yrka avdrag för underskott av privatbostad hänförligt till en fastighet som han äger i Belgien, medan det motsatta gäller för en skattskyldig person som har sitt hemvist i Nederländerna och arbetar där och som, vid underskott av privatbostad hänförligt antingen till en fastighet belägen i Nederländerna i vilken han själv är bosatt, eller en fastighet belägen i Belgien i vilken han inte själv är stadigvarande bosatt, kan yrka avdrag för detta underskott vid fastställandet av beskattningsunderlaget avseende inkomsten i Nederländerna.

66 I den mån en sådan person som R.H.H. Renneberg, som visserligen har sitt hemvist i en medlemsstat, men som uppbär huvuddelen av sin skattepliktiga inkomst från avlönad verksamhet i en annan medlemsstat utan någon nämnvärd inkomst i sin hemvistmedlemsstat, befinner sig denna person när det gäller beaktandet av hans skatteförmåga i en situation som i förhållande till anställningsmedlemsstaten är objektivt jämförbar med situationen för en person med hemvist i sistnämnda medlemsstat som också han bedriver en avlönad verksamhet i denna medlemsstat.

67 Det förefaller som om en sådan person genom att inte ha någon skyldighet i sin hemvistmedlemsstat att erlägga någon skatt för fysiska personer beträffande fastighetsinkomster, förutom den preliminära fastighetsskatten som erläggs i förskott, saknar möjlighet att yrka avdrag för underskott hänförligt till sin fasta egendom belägen i den medlemsstaten och för övrigt även saknar alla möjligheter att yrka avdrag för underskott för fastställandet av underlaget avseende sin skattepliktiga inkomst i anställningsmedlemsstaten.

68 I en sådan situation som den i vilken R.H.H. Renneberg befinner sig krävs alltså enligt artikel 39 EG i princip att underskott av en privatbostad belägen i hemvistmedlemsstaten beaktas av skattemyndigheterna i anställningsmedlemsstaten vid fastställandet av underlaget avseende den skattepliktiga inkomsten i sistnämnda stat.

69 Det ska i detta hänseende, i likhet med vad generaladvokaten påpekade i punkt 84 i sitt förslag till avgörande, understrykas att Konungariket Nederländernas utsträckande av den behandling som förbehålls skattskyldiga personer med hemvist i landet, till att även omfatta skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet och som, i likhet med R.H.H. Renneberg uppbär hela eller nästan hela sin skattepliktiga inkomst i Nederländerna, inte påverkar de rättigheter som Konungariket Belgien har enligt skatteavtalet, och det medför heller inte några nya

skyldigheter för sistnämnda stat.

70 Det ska för övrigt erinras om att domstolen i punkt 101 i domen i det ovannämnda målet de Groot slog fast att de mekanismer som används för att undvika dubbelbeskattning eller de nationella skattesystem som har som verkan att undvika eller lindra sådan beskattning måste säkerställa att de personliga förhållandena och familjesituationen för de skattskyldiga i de berörda staterna i slutändan vederbörligen beaktas i sin helhet, oavsett på vilket sätt de berörda medlemsstaterna har fördelat denna skyldighet mellan sig. I annat fall riskerar man att skapa en skillnad i behandling som är oförenlig med fördragets bestämmelser om den fria rörligheten för arbetstagare, vilken inte på något sätt beror på olikheter i de nationella skattelagstiftningarna. Med hänsyn till vad som konstaterades i domen i det ovannämnda målet Lakebrink och Peters?Lakebrink, vilket återgetts här ovan i punkt 63, är dessa överväganden tillämpliga även i fråga om beaktandet av arbetstagarnas totala skatteförmåga.

71 I den mån Konungariket Nederländerna, i likhet med vad som angetts i punkt 56 i förevarande dom, vid fastställandet av underlaget för den inkomstskatt som skattskyldiga personer med hemvist i landet har att erlägga, beaktar underskott av en fastighet belägen i Belgien, är Konungariket Nederländerna också – i fråga om personer med hemvist i sistnämnda medlemsstat som uppbär hela eller nästa hela sin skattepliktiga inkomst i Nederländerna och som inte erhåller någon inkomst av betydelse i sin hemvistmedlemsstat – skyldigt att beakta detta underskott för samma ändamål, då situationen för sistnämnda skattskyldiga personer i detta avseende annars inte beaktas i någon av de båda berörda medlemsstaterna.

72 Det ska emellertid prövas huruvida den nederländska regeringens argument att de negativa skattemässiga konsekvenser som följer för R.H.H. Renneberg av att han förvärvar sin bostad i Belgien är ett resultat av den skillnad som finns mellan de båda medlemsstaternas interna skattesystem.

73 Enligt denna regering består skillnaden i att det inom den nederländska skatterätten är tillåtet att dra av låneränta från inkomst av tjänst medan detta inte är möjligt enligt belgisk skatterätt. Enligt belgisk skatterätt kan låneräntor aldrig dras av från annan inkomst än inkomst av fastighet. Även om den berörde skulle erhålla en inkomst av tjänst i Belgien skulle alltså ett underskott av låneräntor inte ha kunnat dras av från denna inkomst.

74 Enligt nämnda regering är det inte tillämpningen av det nederländska systemet i sig som får negativa skattemässiga konsekvenser för R.H.H. Renneberg, utan det faktum att det enligt den belgiska skatterätten finns mindre utrymme för avdrag för låneräntor än vad som är fallet enligt den nederländska skatterätten. Den omständigheten att R.H.H. Renneberg inte kan få avdrag i Belgien för sitt underskott är en konsekvens av att han flyttat sitt hemvist till denna medlemsstat, och inte av att den nederländska skattelagstiftningen tillämpas. När en inskränkning av de friheter som garanteras enligt fördraget följer redan av den skillnad som finns mellan de nationella skattesystemen, är den inte otillåten enligt gemenskapsrätten.

75 Det ska i detta hänseende observeras att den skillnad i behandling som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte – i motsats till vad den nederländska regeringen har hävdad – enbart kommer sig av den skillnad som finns mellan de här ifrågavarande nationella skattesystemen. Om det nämligen skulle antas att det belgiska systemet för inkomstskatt är sådant som denna regering har framställt det, skulle en skattskyldig person som befinner sig i en sådan situation som R.H.H. Rennebergs – där han uppbär hela eller nästan hela sin inkomst i Nederländerna – inte kunna utnyttja en sådan fördel, inte ens om Konungariket Belgien skulle medge avdrag för ett sådant underskott som det som är i fråga i målet vid den nationella domstolen när den fastställer beskattningsunderlaget avseende inkomster som uppburits av personer med hemvist i den staten.

76 För övrigt avfärdar domstolen ett annat argument som anfördes av den nederländska regeringen under förhandlingen i detta sammanhang, nämligen att det finns en risk för att avdrag medges två gånger för underskott avseende en fastighet som ägs av en skattskyldig person utan hemvist i landet och som är belägen i Belgien.

77 För det första är nämligen ändamålet med den nationella lagstiftningen om dubbelbeskattning, jämförd med artikel 24.1 punkt 2 i skatteavtalet, att en sådan risk ska undvikas beträffande situationen för de skattskyldiga som har hemvist i landet och som redovisar ett underskott hänförligt till en fastighet som är belägen i Belgien, vilken situation kan jämföras med situationen för en skattskyldig person som saknar hemvist i landet, såsom R.H.H. Renneberg.

78 För det andra kan rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64), för det fall en del av en skattskyldig persons transaktioner sker inom en annan medlemsstats territorium än den där han bedriver sin avlönade verksamhet, åberopas av en medlemsstat för att från de behöriga myndigheterna i en annan medlemsstat erhålla alla uppgifter som gör det möjligt för den att fastställa den korrekta inkomstskatten eller alla de uppgifter som den anser vara nödvändiga för att kunna fastställa det exakta inkomstskattebelopp som den skattskyldige ska betala med hänsyn till den lagstiftning som medlemsstaten tillämpar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 juni 2003 i mål C?422/01, Skandia och Ramstedt, REG 2003, s. I?6817, punkt 42).

79 Som kommissionen hävdade under förhandlingen är en sådan skillnad i behandling som den i det förevarande målet vid den nationella domstolen, vilken grundas på var den berörde har sitt hemvist, följaktligen av diskriminerande natur eftersom den visserligen – när underskottet av fastighet är hänförligt till en fastighet som är belägen i en annan medlemsstat – beaktas av den berörda medlemsstaten vid fastställandet av underlaget för beskattningen av inkomst, bland annat förvärvsinkomst, som uppbärs av skattskyldiga personer som arbetar och har hemvist i sistnämnda medlemsstat, men däremot inte kan beaktas när en skattskyldig person som uppbär hela eller nästan hela sin skattepliktiga inkomst från en avlönad verksamhet som bedrivs i samma medlemsstat, dock utan att ha sitt hemvist där.

80 Härav följer att en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare som i princip är förbjudet enligt artikel 39 EG.

81 Det ska emellertid prövas huruvida detta hinder kan vara tillåtet. Enligt domstolens rättspraxis kan en bestämmelse som inskränker de grundläggande friheter som garanteras i fördraget tillåtas bara om den har ett legitimt syfte som är förenligt med fördraget och rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset. I ett sådant fall krävs det dock även att tillämpningen av nämnda bestämmelse är ägnad att säkerställa uppnåendet av syftet i fråga och att denna tillämpning inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte (se, bland annat, dom av den 17 mars 2005 i mål C?109/04, Kranemann, REG 2005, s. I?2421, punkt 33, och av den 11 januari 2007 i mål C?40/05, Lyyski, REG 2007, s. I?99, punkt 38).

82 Någon eventuell grund för rättfärdigande har dock inte åberopats av de regeringar som har yttrat sig vid domstolen, och har inte heller angetts av den hänskjutande domstolen.

83 Artikel 39 EG utgör följaktligen hinder för att skattemyndigheten i en medlemsstat i den situation som gäller för en sådan skattskyldig person utan hemvist i landet som R.H.H. Renneberg, vilken uppbär hela eller nästan hela sin skattepliktiga inkomst i denna medlemsstat, inte medger avdrag för underskott av privatbostad som härrör från fastigheter belägna i en annan medlemsstat.

84 Med hänsyn till vad som anförts ovan ska den fråga som ställts besvaras med att artikel 39 EG ska tolkas så, att den utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken en gemenskapsmedborgare som saknar hemvist i den medlemsstat där han uppbär en inkomst som utgör hela eller nästan hela hans skattepliktiga inkomst, vid fastställandet av beskattningsunderlaget avseende nämnda inkomst i den medlemsstaten, inte kan yrka avdrag för ett underskott avseende ett hus för bostadsändamål som är beläget i en annan medlemsstat och som nämnde medborgare äger, medan en person med hemvist i den förstnämnda medlemsstaten får göra ett sådant avdrag för underskott vid fastställandet av underlaget för sin inkomstbeskattning.

Tolkningsfrågan i den del den avser artikel 56 EG

85 Med hänsyn till svaret på den fråga som ställts med avseende på inverkan av artikel 39 EG på tillämpningen av en sådan skattelagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, saknas anledning att pröva huruvida också fördragets bestämmelser avseende fri rörlighet för kapital utgör hinder för en sådan lagstiftning.

### **Rättegångskostnader**

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

**Artikel 39 EG ska tolkas så, att den utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken en gemenskapsmedborgare som saknar hemvist i den medlemsstat där han uppbär en inkomst som utgör hela eller nästan hela hans skattepliktiga inkomst, vid fastställandet av beskattningsunderlaget avseende nämnda inkomst i den medlemsstaten, inte kan yrka avdrag för ett underskott avseende ett hus för bostadsändamål som är beläget i en annan medlemsstat och som nämnde medborgare äger, medan en person med hemvist i den förstnämnda medlemsstaten får göra ett sådant avdrag för underskott vid fastställandet av underlaget för sin inkomstbeskattning.**

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: nederländska.