

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

18 december 2014 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Vrijheid van vestiging – Belastingwetgeving – Inkomstenbelasting – Niet-ingezeten belastingplichtige – Aftrekbaarheid van de kosten van een historisch monument dat door de eigenaar ervan wordt bewoond – Niet-afrekbaarheid ten aanzien van een monument enkel op de grond dat dit niet is geregistreerd in de staat van belastingheffing, terwijl het wél is geregistreerd in de staat van de woonplaats”

In zaak C-87/13,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 1 februari 2013, ingekomen bij het Hof op 21 februari 2013, in de procedure

Staatssecretaris van Financiën

tegen

X,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta, kamerpresident, K. Lenaerts, vicepresident van het Hof, waarnemend rechter van de Tweede kamer, J.-C. Bonichot (rapporteur), A. Arabadjiev en J. L. da Cruz Vilaça, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- X, vertegenwoordigd door F. Engelen, S. Douma en G. Boulogne, adviseurs,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door B. Koopman en M. Bulterman als gemachtigden,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door A. Rubio González als gemachtigde,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door D. Colas en J.-S. Pilczer als gemachtigden,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door P. Gentili, avvocato dello Stato,

- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door S. Brighthouse als gemachtigde, bijgestaan door R. Hill, barrister,
 - de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Roels en W. Mölls als gemachtigden,
- gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 4 september 2014,
- het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 49 VWEU en 63 VWEU.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Staatssecretaris van Financiën en X over de weigering van de Nederlandse belastingdienst om op de inkomsten van deze belastingplichtige bepaalde kosten in aftrek te brengen die hij had gemaakt in verband met het onderhoud van zijn woning, een in België gelegen, door de monumentenwetgeving van die lidstaat beschermd kasteel, op de grond dat dit kasteel niet wordt beschermd door de monumentenwetgeving van het Koninkrijk der Nederlanden.

Nederlands recht

3 Artikel 2.5, lid 1, van de Wet inkomstenbelasting 2001, in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „Wet inkomstenbelasting”), bepaalt:

„De binnenlandse belastingplichtige die niet gedurende het gehele kalenderjaar in Nederland woont, en de buitenlandse belastingplichtige die als inwoner van een andere lidstaat van de Europese Unie[, van een van de Nederlandse eilanden Bonaire, Sint Eustatius of Saba] of van een bij ministeriële regeling aangewezen andere mogendheid waarmee Nederland een regeling ter voorkoming van dubbele belasting is overeengekomen die voorziet in de uitwisseling van inlichtingen, in de belastingheffing van die lidstaat[, van een van de Nederlandse eilanden Bonaire, Sint Eustatius of Saba] of [van die] mogendheid wordt betrokken, kunnen kiezen voor toepassing van de regels van deze wet voor binnenlandse belastingplichtigen. [...]”

4 In artikel 3.1 van deze wet wordt bepaald:

„1. Belastbaar inkomen uit werk en woning is het inkomen uit werk en woning verminderd met de te verrekenen verliezen uit werk en woning (afdeling 3.13).

2. Inkomen uit werk en woning is het gezamenlijke bedrag van:

- a. de belastbare winst uit onderneming (afdeling 3.2),
- b. het belastbare loon (afdeling 3.3),
- c. het belastbare resultaat uit overige werkzaamheden (afdeling 3.4),
- d. de belastbare periodieke uitkeringen en verstrekkingen (afdeling 3.5),
- e. de belastbare inkomsten uit eigen woning (afdeling 3.6),
- f. de negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen (afdeling 3.8) en

g. de negatieve persoonsgebonden aftrekposten (afdeling 3.9),

verminderd met:

h. de aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld (afdeling 3.6a),

i. de uitgaven voor inkomensvoorzieningen (afdeling 3.7) en

j. de persoonsgebonden aftrek (hoofdstuk 6).”

5 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat het belastbare inkomen uit de woning van de belastingplichtige forfaitair wordt bepaald op een percentage van de waarde van de woning.

6 In hoofdstuk 6 van de Wet inkomstenbelasting zijn met name bijzondere regels opgenomen over de aftrek van de kosten met betrekking tot een monumentenpand. De mogelijkheid van aftrek bestaat zowel voor eigen woningen als voor monumentenpanden die belastbaar inkomen uit sparen of beleggen opleveren als bedoeld in hoofdstuk 5 van de deze wet, te weten tweede woningen en beleggingspanden. Op grond van het bepaalde in artikel 6.31 van de Wet inkomstenbelasting, in samenhang met artikel 6.1, lid 2, aanhef en sub g, van die wet, kunnen uitgaven met betrekking tot een monumentenpand, voor zover zij uitstijgen boven een bepaalde drempel, onder bepaalde voorwaarden in aanmerking worden genomen als persoonsgebonden aftrekpost. Die voorwaarden hangen niet samen met de persoon of de draagkracht van de belastingplichtige. Voor gevallen waarin het monumentenpand is aan te merken als eigen woning, is met deze regeling beoogd aftrek mogelijk te maken van onderhoudskosten binnen de grenzen van het in het voorgaande punt van het onderhavige arrest genoemde forfait.

7 Artikel 6.2 van de Wet inkomstenbelasting, met het opschrift „In aanmerking nemen persoonsgebonden aftrek” luidt als volgt:

„1. De persoonsgebonden aftrek vermindert het inkomen uit werk en woning van het kalenderjaar, maar niet verder dan tot nihil.

2. Voor zover de persoonsgebonden aftrek het inkomen uit werk en woning van het kalenderjaar niet vermindert, vermindert de aftrek het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van het jaar, maar niet verder dan tot nihil.

3. Voor zover de persoonsgebonden aftrek het inkomen uit werk en woning en het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van het kalenderjaar niet vermindert, vermindert de aftrek het inkomen uit aanmerkelijk belang van het jaar, maar niet verder dan tot nihil.

4. Voor de toepassing van het eerste en het derde lid wordt het inkomen uit werk en woning en het inkomen uit aanmerkelijk belang bepaald zonder rekening te houden met te conserveren inkomen.

5. Bij een vermindering worden allereerst de uitgaven voor specifieke zorgkosten, bedoeld in artikel 6.1, tweede lid, onderdeel d, in aanmerking genomen.”

8 Artikel 6 van de Monumentenwet 1988, in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „Monumentenwet”), bepaalt:

„1. Onze minister houdt voor elke gemeente een register aan van de beschermde monumenten. In het register schrijft hij de monumenten in die hij heeft aangewezen, voor zover geen beroep tegen die aanwijzing is ingesteld of een beroep is afgewezen.

2. Van de inschrijving in het register zendt Onze minister aan gedeputeerde staten en aan burgemeester en wethouders telkens één afschrift.

3. Het aan burgemeester en wethouders gezonden afschrift wordt ter inzage ter secretarie van de gemeente neergelegd. Eenieder kan zich aldaar op zijn kosten afschriften doen verstrekken.”

9 In artikel 7 van deze wet wordt bepaald:

„1. Indien het monument niet gelegen is binnen het grondgebied van enige gemeente, zijn artikel 3, tweede tot en met zesde lid, artikel 4 en artikel 6 niet van toepassing.

2. Alvorens Onze minister ten aanzien van een monument als bedoeld in het eerste lid een beschikking geeft, hoort hij de Raad.

3. Onze minister houdt een landelijk register aan waarin hij de door hem aangewezen monumenten, bedoeld in het eerste lid, inschrijft voor zover geen beroep tegen die aanwijzing is ingesteld of een beroep is afgewezen. Een afschrift van de inschrijving wordt gezonden aan de instantie die het betrokken gebied beheert alsmede, indien het monument is gelegen binnen het grondgebied van een provincie, aan gedeputeerde staten.”

10 In artikel 3 van diezelfde wet zijn de voorwaarden voor de aanwijzing van een goed als historisch monument als volgt vastgelegd:

„1. Onze minister kan ambtshalve onroerende monumenten aanwijzen als beschermd monument.

2. Voordat Onze minister ter zake een beschikking geeft, vraagt hij advies aan burgemeester en wethouders van de gemeente waarin het monument is gelegen en, indien de monumenten zijn gelegen buiten de krachtens de Wegenverkeerswet 1994 vastgestelde bebouwde kom, tevens aan gedeputeerde staten.

3. Onze minister doet mededeling van de adviesaanvraag, bedoeld in het tweede lid, aan degenen die in de basisregistratie kadaster als eigenaar en beperkt gerechtigde staan vermeld.

4. Burgemeester en wethouders stellen de in het derde lid genoemde belanghebbenden in de gelegenheid zich te doen horen en plegen het overleg, bedoeld in artikel 2, tweede lid.

5. Burgemeester en wethouders brengen hun advies uit binnen vijf maanden na de verzending van de in het tweede lid bedoelde adviesaanvraag, gedeputeerde staten binnen vier maanden.

6. Onze minister beslist, de Raad gehoord, binnen tien maanden na de datum van de verzending van de adviesaanvraag aan burgemeester en wethouders.”

11 Hoewel de Monumentenwet geen expliciete voorwaarde stelt met betrekking tot de locatie van een monument op het Nederlandse grondgebied, is de verwijzende rechter van oordeel dat deze voorwaarde noodzakelijkerwijze voortvloeit uit het algemene stelsel van deze wet, zoals dit blijkt uit de totstandkoming ervan.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

12 X, een Nederlands staatsburger, is in 2004 verhuisd van Nederland naar België om daar te wonen in een kasteel waarvan hij de eigenaar is.

13 Dit kasteel is in België beschermd als historisch monument. In Nederland is het daarentegen in geen van de in artikel 6 of artikel 7 van de Monumentenwet genoemde registers ingeschreven.

14 Tijdens het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingjaar was X werkzaam in Nederland als directeur van een vennootschap waarvan hij enig aandeelhouder was. Hij genoot geen inkomsten uit arbeid in België.

15 Aangezien hij had gekozen voor toepassing van de regels voor in Nederland wonende belastingplichtigen, heeft hij zijn inkomsten aangegeven in die lidstaat. Op deze inkomsten heeft hij een bedrag van 18 140 EUR in aftrek gebracht als onderhouds- en afschrijvingskosten van het kasteel, dat hij in gebruik had genomen als eigen woning in de zin van de Nederlandse Wet inkomstenbelasting.

16 Aan X is vervolgens een navorderingsaanslag opgelegd met betrekking tot die aftrek, op de grond dat niet was voldaan aan de in artikel 6.31, lid 2, van de Wet inkomstenbelasting neergelegde voorwaarde dat het monument moet zijn ingeschreven in een van de registers als bedoeld in de artikelen 6 en 7 van de Monumentenwet.

17 De Rechtbank Breda, die van oordeel was dat het recht op aftrek niet kan worden beperkt tot in Nederland gelegen monumenten, heeft het beroep van X tegen deze navordering gegrond verklaard. Het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch heeft het door de Nederlandse belastingdienst ingestelde hoger beroep verworpen. De Staatssecretaris van Financiën heeft beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden.

18 Daarop heeft de Hoge Raad der Nederlanden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Staat het recht van de EU, in het bijzonder de regeling over de vrijheid van vestiging en over het vrije kapitaalverkeer, eraan in de weg dat een inwoner van België die op zijn verzoek in Nederland wordt belast als ingezetene en die kosten heeft gemaakt ter zake van een door hem als eigen woning bewoond kasteel dat is gelegen in België en aldaar is aangewezen als wettelijk beschermd monument en dorpsgezicht, die kosten in Nederland voor de heffing van inkomstenbelasting niet kan aftrekken op de grond dat het kasteel niet in Nederland is geregistreerd als beschermd monument?

2) In hoeverre is hierbij van belang of de betrokkene de kosten in zijn woonland België voor de inkomstenbelasting in aftrek kan brengen op zijn huidige of toekomstige roerende inkomsten door middel van een keuze voor progressieve belastingheffing over die inkomsten?”

Prejudiciële vragen

19 Met zijn vragen, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechterlijke instantie in wezen te vernemen of de artikelen 49 VWEU en 63 VWEU aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een wettelijke regeling van een lidstaat die, teneinde het nationaal cultureel erfgoed te beschermen, de aftrek van de kosten van monumentenpanden enkel mogelijk maakt voor eigenaren van dergelijke panden die op zijn grondgebied zijn gelegen.

20 Om te beginnen zij opgemerkt dat, ook al kunnen zowel het vrije verkeer van kapitaal als de vrijheid van vestiging zijn aangetast, de aldus geherformuleerde vragen binnen de context van het hoofdgeding moeten worden beantwoord in het licht van de vrijheid van vestiging.

21 Elke onderdaan van een lidstaat die in het kapitaal van een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap een deelneming houdt die hem een zodanige invloed op de besluiten van die vennootschap verleent dat hij de activiteiten ervan kan bepalen, valt immers, ongeacht zijn nationaliteit, binnen de werkingssfeer van artikel 49 VWEU (zie arrest N, C-470/04, EU:C:2006:525, punt 27).

22 Hiervan is sprake is het geval van X, die tijdens het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingjaar domicilie had gekozen in België en in Nederland de zaken beheerde van de vennootschap naar Nederlands recht waarvan hij enig aandeelhouder was.

23 Volgens vaste rechtspraak staat artikel 49 VWEU in de weg aan een nationale regeling die, zelfs wanneer zij zonder onderscheid op grond van nationaliteit van toepassing is, de uitoefening van de in het VWEU gewaarborgde vrijheid van vestiging door onderdanen van de Unie kan belemmeren of minder aantrekkelijk maken (zie met name arrest Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 Vastgesteld moet worden dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling een beperking van de vrijheid van vestiging vormt.

25 In situaties zoals die van X, die niet in Nederland woonachtig is maar die, omdat hij al zijn werkzaamheden in die lidstaat uitoefent, heeft geopteerd voor de belastingregeling voor ingezetenen, brengt deze wettelijke regeling voor belastingplichtigen die een historisch monument bewonen, immers een verschil in belastingheffing mee al naargelang hun woonplaats al dan niet op het nationale grondgebied is gelegen.

26 Dit verschil in behandeling kan belastingplichtigen die in een historisch monument wonen dat is gelegen op het grondgebied van een lidstaat, namelijk ervan weerhouden hun activiteiten in een andere lidstaat uit te oefenen.

27 Van een discriminatie in de zin van het Verdrag tussen ingezetenen en niet-ingezetenen kan evenwel slechts sprake zijn indien, ongeacht het feit dat de twee categorieën belastingplichtigen in verschillende lidstaten verblijf houden, wordt vastgesteld dat zij zich, gelet op het doel en de inhoud van de betrokken nationale bepalingen, in een vergelijkbare situatie bevinden (zie arrest Commissie/Estland, C-39/10, EU:C:2012:282, punt 51).

28 Het Hof is van oordeel dat dit in het hoofdgeding niet het geval is.

29 Het voorwerp van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling is namelijk, zoals met name blijkt uit de toelichting bij het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de Wet inkomstenbelasting, het behoud en de bescherming van het cultuurhistorisch erfgoed van Nederland door middel van een speciale aftrekbaarheid van bepaalde kosten van monumentenpanden, met name die welke hun eigenaar tot woning dienen.

30 Het is bovendien met het oog op deze doelstelling dat het Koninkrijk der Nederlanden de bovengenoemde aftrekmogelijkheid heeft geopend voor belastingplichtigen die eigenaar zijn van een in Nederland gelegen monumentenpand, ook als zij in een andere lidstaat woonachtig zijn, zoals volgt uit de schriftelijke opmerkingen van de Nederlandse regering.

31 Het feit dat een belastingvoordeel waarvan het doel bestaat in de bescherming van het

cultuurhistorisch erfgoed van Nederland, enkel wordt toegekend aan eigenaren van monumentenpanden die op het nationale grondgebied zijn gelegen, is derhalve inherent aan de door de nationale wetgever nagestreefde doelstelling.

32 Het hieruit voortvloeiende verschil in behandeling is dus van toepassing op categorieën van belastingplichtigen die zich niet in objectief vergelijkbare situaties bevinden.

33 Dit zou slechts anders zijn indien de belastingplichtige aantoont dat het monument waarvan hij de eigenaar is, ondanks het feit dat het is gelegen op het grondgebied van een andere lidstaat dan het Koninkrijk der Nederlanden, desalniettemin een element vormt van het Nederlands cultuurhistorisch erfgoed, en een dergelijke omstandigheid dit monument, indien het niet extraterritoriaal zou zijn, in aanmerking zou doen komen voor bescherming op grond van de Nederlandse Monumentenwet.

34 Gelet op het voorgaande dient op de gestelde vragen te worden geantwoord dat artikel 49 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een wettelijke regeling van een lidstaat die, teneinde het nationaal cultuurhistorisch erfgoed te beschermen, de aftrek van de kosten van monumentenpanden enkel mogelijk maakt voor eigenaren van monumenten die op zijn grondgebied zijn gelegen, voor zover deze mogelijkheid openstaat voor eigenaren van monumenten die, ondanks het feit dat zij op het grondgebied van een andere lidstaat zijn gelegen, verband kunnen houden met het cultuurhistorisch erfgoed van eerstbedoelde lidstaat.

Kosten

35 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende 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 (Tweede kamer) verklaart voor recht:

Artikel 49 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een wettelijke regeling van een lidstaat die, teneinde het nationaal cultuurhistorisch erfgoed te beschermen, de aftrek van de kosten van monumentenpanden enkel mogelijk maakt voor eigenaren van monumenten die op zijn grondgebied zijn gelegen, voor zover deze mogelijkheid openstaat voor eigenaren van monumenten die, ondanks het feit dat zij op het grondgebied van een andere lidstaat zijn gelegen, verband kunnen houden met het cultuurhistorisch erfgoed van eerstbedoelde lidstaat.

ondertekeningen

* Procestaal: Nederlands.