

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

P. MENGOZZI

van 25 juni 2008(1)

Zaak C-527/06

R. H. H. Renneberg

tegen

Staatssecretaris van Financiën

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

„Belastingwetgeving – Artikel 39 EG – Van niet-ingezetenen geheven inkomstenbelasting – Bepaling van grondslag – Onroerende goederen op grondgebied van andere lidstaat – Niet-inaanmerkingneming van negatieve inkomsten – Verdeling van heffingsbevoegdheid”

I – Inleiding

1. In de onderhavige zaak wordt het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over een vraag die er in wezen op neerkomt of artikel 39 EG en/of artikel 56 EG zich ertegen verzetten dat een lidstaat aan een niet-ingezeten belastingplichtige die zijn belastbare arbeidsinkomen (nagenoeg) volledig verwerft in die lidstaat, niet toestaat dat hij de negatieve inkomsten met betrekking tot een woning die is gelegen in de lidstaat waar de belastingplichtige woont, aftrekt van de belasting over dit arbeidsinkomen, terwijl eerstgenoemde lidstaat (de werkstaat) een zodanige aftrek wel toestaat aan ingezeten belastingplichtigen die op zijn grondgebied werkzaam zijn.

2. Zoals ik in deze conclusie uiteen zal zetten, moet worden beoordeeld of de bevindingen die zijn voortgekomen uit de Schumacker-rechtspraak(2) – zoals recentelijk gepreciseerd in de arresten Lakebrink en Peters-Lakebrink(3) en Ritter-Coulais(4) – volledig toepasbaar zijn in een zaak als de onderhavige, waarin het allereerst gaat om de toepassing van de bepalingen van een tussen de twee betrokken lidstaten gesloten belastingverdrag ter voorkoming van dubbele belasting.

II – Rechtskader

A – Verdragsrecht

3. Artikel 4, paragraaf 1, van de op 19 oktober 1970 tussen de regering van het Koninkrijk België en de regering van het Koninkrijk der Nederlanden gesloten overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot het vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de

belastingheffing (hierna: „bilateraal belastingverdrag”)(5) 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, paragraaf 1, van het bilateraal belastingverdrag wordt bepaald:

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

5. Artikel 19, paragraaf 1, van het bilateraal belastingverdrag, dat handelt over de belasting over het salaris van ambtenaren, 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. Volgens artikel 24, paragraaf 1, punt 1, van het bilateraal belastingverdrag, en ter vermijding van dubbele belasting met betrekking tot inwoners van Nederland, is het Koninkrijk der Nederlanden bevoegd om 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 het bilateraal belastingverdrag in België mogen worden belast.

7. Artikel 24, paragraaf 1, punt 2, van genoemd verdrag bepaalt dat, onder voorbehoud van de toepassing van de bepalingen betreffende de verliescompensatie in de eenzijdige voorschriften tot het vermijden van dubbele belasting, het Koninkrijk der Nederlanden een vermindering verleent op het overeenkomstig punt 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 in punt 1 bedoelde grondslag is begrepen en dat volgens met name artikel 6 van het bilateraal belastingverdrag in België mag worden belast, staat tot het bedrag van het gehele inkomen of vermogen dat de in punt 1 bedoelde grondslag vormt.

8. In artikel 25, paragraaf 3, van het bilateraal belastingverdrag, getiteld „Non-discriminatie”, wordt bepaald dat „[n]atuurlijke personen die inwoner zijn van een van de Staten [...] in de andere Staat dezelfde persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van burgerlijke staat of samenstelling van het gezin [genieten] als laatstbedoelde Staat aan zijn eigen inwoners verleent”.

B – *Nationale regeling*

9. In artikel 1 van de Nederlandse Wet op de inkomstenbelasting van 16 december 1964 (hierna: „Wet IB”)(6) 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 die lidstaat wonen, maar daar wel inkomen genieten.

10. In Nederland ingezetene belastingplichtigen zijn over hun gehele inkomen belastingplichtig. Niet-ingezetene belastingplichtigen zijn dit enkel voor bepaalde uit Nederland afkomstige

inkomsten.

11. Wat de ingezeten belastingplichtigen betreft is de belastinggrondslag samengesteld uit het wereldwijde onzuivere inkomen, verminderd met de aftrekbare verliezen. Tot het onzuivere inkomen behoren onder meer de zuivere inkomsten uit arbeid en uit vermogen, waaronder het voordeel dat voor de belastingplichtige bestaat in het feit dat hij zelf een eigen woning bewoont.

12. Ingevolge artikel 42a, lid 1, Wet IB, wordt laatstbedoeld voordeel gesteld op een forfaitair bepaald 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.

13. 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.

14. Vaststaat dat toepassing van dit samenstel van bepalingen er voor een ingezeten belastingplichtige toe leidt dat de rente van een schuld die is aangegaan ter financiering van een eigen woning, voor het volle bedrag in mindering wordt gebracht op het onzuivere inkomen en diensgevolge op het belastbare inkomen, ook voor zover de rente het voordeel van de belastingplichtige, bestaande in het feit dat hij zelf zijn eigen woning bewoont, overstijgt.

15. Zoals de verwijzende rechter vaststelt mag, indien een inwoner van Nederland een negatief inkomen heeft uit een in België gelegen onroerend goed, dit negatieve inkomensbestanddeel in mindering worden gebracht op het overige (Nederlandse) 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 (artikel 24, paragraaf 1, punt 2, van het bilateraal belastingverdrag, in samenhang met artikel 3, lid 4, van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989).

C – Fiscale positie van een in België wonende belastingplichtige die arbeidsinkomsten in Nederland verwerft

16. Hoewel de niet in Nederland wonende Nederlandse staatsburger die in dienstbetrekking staat tot een Nederlandse publiekrechtelijke rechtspersoon, ingevolge artikel 2, lid 2, Wet IB in beginsel wordt geacht in Nederland te wonen, preciseert de verwijzende rechter dat uit de rechtspraak van de Hoge Raad der Nederlanden echter blijkt, dat voor inkomsten die het bilateraal belastingverdrag aan het Koninkrijk België toewijst, de woonplaatsbepaling als bedoeld in artikel 2, lid 2, Wet IB moet wijken voor de bepalingen van voornoemd verdrag.

17. Derhalve volgt uit de vaststellingen van de verwijzende rechter dat verzoeker in het hoofdgeding, Renneberg, krachtens artikel 4 van het bilateraal belastingverdrag dient te worden aangemerkt als een in België wonende persoon.

18. Hieruit volgt dat Renneberg in Nederland niet wordt beschouwd als onbeperkt belastingplichtige en dat hij voor wat betreft de inkomsten die het bilateraal belastingverdrag aan het Koninkrijk België toewijst, is onderworpen aan de regeling voor niet-ingezeten belastingplichtigen. Derhalve beïnvloeden de inkomsten, negatief of positief, die krachtens het bilateraal belastingverdrag door het Koninkrijk België mogen worden belast, niet de belasting die drukt op inkomsten, positief of negatief, die datzelfde verdrag toewijst aan het Koninkrijk der Nederlanden.

III – Hoofdgeding en prejudiciële vraag

19. Renneberg, die de Nederlandse nationaliteit heeft, is in december 1993 uit Nederland geëmigreerd naar België. In 1996 en 1997 bewoonde hij in België een eigen woning, die door hem in 1993 was verkregen en was gefinancierd met een hypothecaire lening van een Nederlandse bank.

20. Gedurende diezelfde twee jaren was Renneberg werkzaam als ambtenaar bij de Nederlandse gemeente Maastricht en verwierf hij zijn gehele arbeidsinkomen in Nederland.

21. In België was Renneberg voor zijn eigen woning belasting verschuldigd, te weten de onroerende voorheffing.

22. In Nederland heeft de belastinginspecteur voor de jaren 1996 en 1997 belastingaanslagen vastgesteld over een belastbaar inkomen van respectievelijk 75 265 NLG en 78 600 NLG, zonder daarbij de negatieve inkomsten uit Rennebergs Belgische woning, te weten het saldo van het verschil tussen de huurwaarde van de woning en de betaalde hypotheekrente, als aftrekpost op zijn overige (Nederlandse) inkomsten te aanvaarden. Volgens de belastingaangifte van Renneberg bedroegen deze (negatieve) inkomsten 8 165 NLG in 1996 en 8 195 NLG in 1997.

23. De aanslagen zijn, nadat Renneberg daartegen bezwaar had ingediend, door de belastinginspecteur gehandhaafd.

24. Aangezien het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch het door Renneberg daartegen ingestelde beroep heeft verworpen, heeft hij tegen deze uitspraken beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden.

25. De Hoge Raad der Nederlanden merkt enerzijds op dat Renneberg een beroep doet op de reeds aangehaalde Schumacker-rechtspraak en, anderzijds, dat het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingvoordeel niet is gebaseerd op de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige.

26. Hij is van mening dat, anders dan wanneer bij de heffing van directe belastingen op grond van het draagkrachtbeginsel de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking wordt genomen, van de mogelijkheid om – binnen één belastingjurisdictie – negatieve inkomsten uit een bepaalde inkomensbron te verrekenen met positieve inkomsten uit een andere inkomstenbron niet kan worden gezegd dat dit een dermate universeel kenmerk is van de heffing van directe belasting, dat de belastingplichtige die in verschillende lidstaten belastingplichtig is, daar hij gebruik heeft gemaakt van een door het EG-Verdrag gewaarborgd recht van vrij verkeer, van deze mogelijkheid in één van deze lidstaten gebruik zou moeten kunnen maken.

27. In deze omstandigheden heeft de Hoge Raad der Nederlanden, na de behandeling te hebben geschorst in afwachting van het reeds aangehaalde arrest van Hof in de zaak Ritter-Coulais, besloten het Hof de volgende prejudiciële vraag te stellen:

„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?”

IV – Procesverloop voor het Hof

28. Renneberg, de Nederlandse en de Zweedse regering alsmede de Commissie van de Europese Gemeenschappen hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. De Nederlandse regering en de Commissie zijn voorts in hun pleidooien gehoord ter terechtzitting van 22 mei 2008. De andere belanghebbende partijen hebben zich ter terechtzitting niet doen vertegenwoordigen.

V – Analyse

A – Toepasselijkheid van het vrij verkeer

29. In hun schriftelijke opmerkingen stellen de Nederlandse regering en de Commissie, primair, dat artikel 39 EG en artikel 56 EG niet van toepassing zijn op een situatie als die in het hoofdgeding. Wat het vrij verkeer van werknemers betreft, betogen zij, onder verwijzing naar de arresten Werner(7) en Turpeinen(8), dat een staatsburger van een lidstaat op deze vrijheid geen beroep kan doen wanneer hij steeds heeft gewerkt in zijn staat van herkomst en alleen zijn woonplaats naar een andere lidstaat heeft verlegd. Ten aanzien van artikel 56 EG zijn zij, zich baserend op het arrest Van Hilten-Van der Heijden(9), van mening dat de enkele verlegging van de woonplaats van de ene naar een andere lidstaat geen kapitaalverkeer vormt. De Commissie stelt niettemin voor, de aan het hoofdgeding ten grondslag liggende situatie te bezien in het licht van artikel 18 EG, welk voorstel zij ter terechtzitting heeft herhaald.

30. Hoewel ik niet ongevoelig ben voor de argumenten met betrekking tot artikel 56 EG, kan ik evenwel niet instemmen met de door de Nederlandse regering en de Commissie verdedigde restrictieve uitlegging van artikel 39 EG.

31. Deze uitlegging lijkt de situatie van een staatsburger van een lidstaat die in die staat arbeid in loondienst verricht en zich bij *de eerste verlegging*, voor particuliere doeleinden, van zijn woonplaats naar een andere lidstaat, tegenover zijn lidstaat van herkomst tracht te beroepen op het vrij verkeer van werknemers, ten onrechte op één lijn te plaatsen met de situatie van een staatsburger die zich, terwijl hij zijn werkzaamheden in loondienst in zijn lidstaat van herkomst blijft uitoefenen, tegenover laatstgenoemde lidstaat wenst te beroepen op het vrij verkeer van werknemers *nadat hij zijn woonplaats, voor particuliere doeleinden, heeft verlegd naar een andere lidstaat*, waardoor hij zich dagelijks als grensarbeider tussen deze twee lidstaten verplaatst.

32. De tweede situatie stemt precies overeen met die van Renneberg. Deze tracht zich namelijk te beroepen op de toepassing van de verdragsbepalingen inzake het vrij verkeer van werknemers op de gestelde belemmeringen die worden opgeworpen door het belastingstelsel van het Koninkrijk der Nederlanden, zijn werkstaat, met betrekking tot de belastingheffing over inkomsten die hij in die lidstaat heeft verworven *nadat* hij zijn woonplaats voor particuliere doeleinden heeft verlegd naar België. Een dergelijke situatie valt wel degelijk onder artikel 39 EG.

33. Het Hof is overigens tot een identieke slotsom gekomen in de recente arresten Hartmann en Hendrix.(10) Zo heeft het Hof in het eerste arrest – na eraan te hebben herinnerd dat de aan het hoofdgeding ten grondslag liggende situatie een persoon betrof die, na de verlegging van zijn woonplaats, in een andere lidstaat woonde dan die waarin hij zijn beroepsactiviteit uitoefende – geoordeeld dat de vestiging van Hartmann in Oostenrijk voor niet-professionele doeleinden er geen rechtvaardiging voor vormde dat hem de hoedanigheid van migrerende werknemer werd ontzegd die hij had verkregen vanaf het ogenblik waarop hij, na de verlegging van zijn woonplaats naar Oostenrijk, ten volle gebruik had gemaakt van het recht van vrij verkeer van werknemers door naar Duitsland te reizen om daar zijn beroepsactiviteit uit te oefenen.(11) Ook in het arrest Hendrix heeft het Hof vastgesteld dat de omstandigheid dat Hendrix, die de Nederlandse

nationaliteit had, na de verlegging van zijn woonplaats naar België, in zijn staat van herkomst was blijven werken, hem de hoedanigheid van migrerende werknemer had doen verkrijgen, en hem, voor de periode na de verlegging van zijn woonplaats, binnen de werkingssfeer van de gemeenschapsrechtelijke bepalingen inzake het vrije verkeer van werknemers bracht.(12)

34. Het Hof heeft zich dus niet aangesloten bij de argumenten die de Nederlandse overheid en de regering van het Verenigd Koninkrijk hadden aangevoerd in hun opmerkingen in de zaak Hendrix, volgens welke, in het kader van artikel 39 EG, in wezen de oplossing moet worden toegepast die is geformuleerd in het reeds aangehaalde arrest Werner, dat de vrijheid van vestiging betrof.(13) Om de zojuist genoemde redenen ben ik van mening dat de opmerkingen van de Nederlandse regering en de Commissie betreffende de niet-toepasselijkheid van artikel 39 EG in de onderhavige zaak eenzelfde lot dient te treffen. Het arrest Turpeinen, waarop de Commissie zich beroept ter rechtvaardiging van haar onderzoek in het hoofdgeding in het licht van artikel 18 EG, doet geen afbreuk aan deze beoordeling. In dat arrest heeft het Hof immers artikel 39 EG buiten toepassing gelaten ten gunste van artikel 18 EG, en wel op grond van de omstandigheid dat Turpeinen, die de Finse nationaliteit had, pas van haar recht om in een andere lidstaat te verblijven gebruik had gemaakt nadat zij met pensioen was gegaan, en dus zonder de bedoeling te hebben om een werkzaamheid in loondienst uit te oefenen in laatstbedoelde lidstaat(14) (laat staan in haar staat van herkomst, waar zij haar ouderdomspensioen ontving). Deze situatie onderscheidt zich dus sterk van die welke thans aan het Hof is voorgelegd.

35. Ik meen derhalve dat niets eraan in de weg staat dat de situatie van het hoofdgeding wordt getoetst aan artikel 39 EG.(15)

36. In deze omstandigheden moet in de eerste plaats artikel 39 EG worden uitgelegd, aangezien het onderzoek van de toepasselijkheid van artikel 56 EG pas nut heeft wanneer de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingregeling verenigbaar blijkt te zijn met artikel 39 EG, hetgeen, zoals ik hierna zal uiteenzetten, volgens mij niet het geval is.

B – Bestaan van een door artikel 39 EG verboden indirecte discriminatie

37. Zoals ik in mijn inleiding reeds in grote lijnen heb aangegeven, komt de problematiek die het Hof hier dient op te lossen, mijns inziens neer op de vraag of de Schumacker-rechtspraak, zoals later gepreciseerd in het arrest Lakebrink en Peters-Lakebrink, en de oplossing die is gekozen in het arrest Ritter?Coulais, kunnen worden toegepast op een situatie als die in het hoofdgeding.

38. Artikel 39 EG, waarin het beginsel van het vrije verkeer van werknemers is neergelegd, verbiedt elke discriminatie op grond van nationaliteit tussen de werknemers van de lidstaten.(16) Dit verbod omvat derhalve zowel rechtstreekse of openlijke discriminatie op grond van nationaliteit als discriminatie die door toepassing van andere onderscheidingscriteria in feite tot hetzelfde resultaat leidt.(17)

39. In de onderhavige zaak is de Nederlandse belastingregeling van toepassing ongeacht de nationaliteit van de betrokken belastingplichtige. Blijkens de verwijzingsbeslissing staat deze regeling echter aan belastingplichtigen die in Nederland wonen en werken, wel toe om de negatieve inkomsten met betrekking tot een in een andere lidstaat gelegen onroerend goed in aanmerking te nemen voor de vaststelling van de belasting over hun in Nederland verworven arbeidsinkomen, terwijl dit aan niet-ingezetenen belastingplichtigen die in Nederland werken en vergelijkbare negatieve inkomsten hebben, niet wordt toegestaan.

40. Hoewel het Hof heeft geoordeeld dat het voorbehouden van belastingvoordelen aan uitsluitend de ingezetenen van een lidstaat, een indirecte discriminatie op grond van nationaliteit

kan opleveren, dienen de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen wel vergelijkbaar te zijn.(18)

41. Het inkomen dat een niet-ingezetene op het grondgebied van een lidstaat verwerft, is in beginsel meestal slechts een deel van zijn totale inkomen, waarvan het zwaartepunt is geconcentreerd op de plaats waar hij woont. Bovendien wordt in het internationaal belastingrecht en het gemeenschapsrecht aanvaard dat de persoonlijke fiscale draagkracht van de niet-ingezetene, die voortvloeit uit zijn totale inkomen en zijn persoonlijke en gezinssituatie, het gemakkelijkst kan worden beoordeeld op de plaats waar hij het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft, hetgeen doorgaans de woonplaats van de betrokkene is.(19) Hieruit volgt dat wanneer een lidstaat een niet-ingezetene niet in aanmerking laat komen voor bepaalde belastingvoordelen die deze lidstaat aan ingezetenen verleent, zulks in de regel niet discriminerend is, aangezien deze twee categorieën van belastingplichtigen zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden.(20)

42. Volgens vaste rechtspraak van het Hof, ingezet met het reeds aangehaalde arrest Schumacker, ligt dit evenwel anders wanneer de niet-ingezetene geen inkomsten van betekenis verwerft in de staat waar hij woont, en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen haalt uit arbeid verricht in de werkstaat, met als gevolg dat de woonstaat hem niet de voordelen kan toekennen die voortvloeien uit de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie.(21) Bij een niet-ingezetene die het grootste deel van zijn inkomsten en nagenoeg alle inkomsten van zijn gezin verwerft in een andere lidstaat dan zijn woonstaat, is de discriminatie namelijk gelegen in het feit dat met de persoonlijke en de gezinssituatie van deze niet-ingezetene noch in de woonstaat noch in de werkstaat rekening wordt gehouden.(22)

43. Het arrest Ritter-Coulais, enerzijds, en het arrest Lakebrink en Peters?Lakebrink, anderzijds, hebben een ontwikkeling gemarkeerd in de op het arrest Schumacker volgende rechtspraak over de verplichtingen die rusten op de werkstaat van niet-ingezetenen die hun belastbare arbeidsinkomen (nagenoeg) volledig verwerven in die lidstaat.

44. In het arrest Ritter-Coulais werd aan het Hof gevraagd of het in het Verdrag neergelegde vrije verkeer vereist dat natuurlijke personen die in een lidstaat (Duitsland) inkomsten uit loondienst genoten en aldaar onbeperkt belastingplichtig waren, er op dezelfde voet als in Duitsland ingezetenen belastingplichtigen om konden verzoeken dat zowel voor de bepaling van de heffingsgrondslag als voor de bepaling van het tarief van de belasting over deze inkomsten, en wanneer positieve inkomsten ontbraken, rekening werd gehouden met de negatieve inkomsten met betrekking tot een door henzelf bewoonde woning die was gelegen in een andere lidstaat (Frankrijk).

45. Opgemerkt zij dat het Hof niet heeft geantwoord op de eerste vraag van de verwijzende rechter, die betrekking had op de inaanmerkingneming van negatieve inkomsten *voor de bepaling van de belastinggrondslag*, en wel vanwege het hypothetische karakter van deze vraag met het oog op de beslechting van het geding in de bij de nationale rechter aanhangige zaak.(23) Deze vraag wordt in de onderhavige zaak opnieuw rechtstreeks aan de orde gesteld, zij het binnen een context die, zoals ik hierna zal uiteenzetten, in verschillende opzichten afwijkt van die van de zaak Ritter-Coulais.

46. Aangaande het antwoord op de tweede vraag, betreffende de berekening van het tarief van de belasting over de arbeidsinkomsten van niet-ingezetenen in de werkstaat, heeft het Hof geoordeeld dat artikel 48 van het Verdrag zich ertegen verzet dat deze lidstaat de negatieve inkomsten met betrekking tot onroerende goederen die buiten het Duitse grondgebied zijn gelegen en waarvan de eigenaren in de meeste gevallen, net als de echtgenoten Coulais, niet-ingezetenen zijn, anders behandelt dan de negatieve inkomsten uit onroerende goederen die in Duitsland zijn

gelegen, door de inaanmerkingneming van eerstgenoemde inkomsten bij de berekening van het belastingtarief uitsluitend afhankelijk te stellen van het bestaan van positieve inkomsten uit gelijke bron.(24)

47. Opmerkelijk is dat, hoewel de zaak die ten grondslag lag aan het geding tussen de echtgenoten Ritter-Coulais en de Duitse belastingadministratie ontegenzegglijk werknemers betrof die woonachtig waren in een lidstaat, maar hun inkomen (nagenoeg) volledig verwierven in een andere lidstaat, in het arrest Ritter-Coulais nergens wordt verwezen naar het arrest Schumacker, in tegenstelling tot de door advocaat-generaal Léger in zijn conclusie gevolgde redenering, die uitsluitend was gebaseerd op de uit dat arrest te trekken lering.(25)

48. Deze, ongetwijfeld bewuste, omissie zou een verklaring kunnen vinden in de omstandigheid dat de in die zaak aan de orde zijnde belastingvoordelen niet overeenkwamen met die welke betrekking hebben op de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie van de betrokken niet-ingezetenen belastingplichtigen, in de zin van de Schumacker-rechtspraak, maar, meer in het algemeen, met die welke betrekking hebben op de inaanmerkingneming door de werkstaat van hun fiscale draagkracht, die dus hun totale inkomen omvat.(26) Wellicht dat het Hof er daarom moeite mee had om de situatie van de zaak Ritter-Coulais te koppelen aan de met het arrest Schumacker ingezette rechtspraak.

49. Een nadere verklaring voor het ontbreken van elke verwijzing naar de Schumacker-rechtspraak in het arrest Ritter-Coulais kan ook liggen in het feit dat de Duitse regeling die in die zaak aan de orde was niet *rechtstreeks* tot een ongelijke behandeling van ingezetenen ten opzichte van niet-ingezetenen leidde, maar niet toestond dat voor de bepaling van het tarief van de belasting over de inkomsten van belastingplichtigen, *wanneer positieve inkomsten ontbraken*, rekening werd gehouden met de negatieve inkomsten uit onroerende goederen in Frankrijk. Deze omstandigheid heeft het Hof tot het oordeel gebracht dat, aangezien de eigenaren van buiten het Duitse grondgebied gelegen onroerende goederen waarin zij zelf wonen, in de meeste gevallen niet-ingezetenen waren, de betrokken Duitse regeling hen minder gunstig behandelde dan werknemers die in Duitsland in hun eigen woning wonen.(27)

50. In het arrest Lakebrink en Peters-Lakebrink, in een situatie die niet veel verschilt van die welke tot het arrest Ritter-Coulais heeft geleid, lijkt het Hof echter nog een stap verder te zijn gegaan, door de Schumacker-rechtspraak, voor zover deze betrekking heeft op de verplichtingen van de werkstaat van niet-ingezetenen die hun inkomen nagenoeg volledig in die staat verwerven, uit te breiden tot de situatie van de echtgenoten Lakebrink.

51. Er zij aan herinnerd dat de echtgenoten Lakebrink, die in Luxemburg werkten maar in Duitsland woonden, anders dan de personen die werken en wonen in Luxemburg, volgens de Luxemburgse wettelijke regeling geen recht hadden erom te verzoeken dat de negatieve inkomsten met betrekking tot hun in Duitsland gelegen onroerende goederen (die zij niet zelf bewoonden) in aanmerking werden genomen voor de bepaling van het tarief van de belasting over hun in Luxemburg verworven inkomsten, die het grootste deel van hun belastbaar inkomen vormden.

52. Zich baserend op de Schumacker-rechtspraak, oordeelde het Hof dat sprake was van discriminatie – in de zin van die rechtspraak – van niet-ingezetenen werknemers die, zoals de echtgenoten Lakebrink, geen inkomsten hebben in hun woonstaat en alle inkomsten van hun gezin verwerven uit werkzaamheden in de werkstaat.(28) Anderzijds heeft het Hof in punt 34 van het arrest duidelijk de ratio van de in het arrest Schumacker vastgestelde discriminatie uiteengezet, door te preciseren dat deze betrekking heeft op *alle belastingvoordelen die verband houden met de fiscale draagkracht van de niet-ingezetene waarmee noch in de woonstaat noch in de werkstaat rekening is gehouden*, en door de redenering over te nemen die ik heb uiteengezet in

punt 36 van mijn conclusie in die zaak, alsmede door te verwijzen naar de analyse van advocaat-generaal Léger in de punten 97 en 99 van zijn conclusie in de zaak waarin het arrest Ritter-Coulais is gewezen.⁽²⁹⁾ Het Hof heeft daar voorts, in hetzelfde punt van het arrest, aan toegevoegd dat een dergelijke fiscale draagkracht trouwens kan worden geacht deel uit te maken van de *persoonlijke situatie* van de niet-ingezetene in de zin van de Schumacker-rechtspraak. Het Hof kwam derhalve tot de slotsom dat de weigering van de belastingadministratie van een lidstaat, in casu het Groothertogdom Luxemburg, om rekening te houden met de negatieve inkomsten uit de verhuur van de in het buitenland gelegen onroerende goederen van een belastingplichtige, een bij artikel 39 EG verboden discriminatie vormde.⁽³⁰⁾

53. In het arrest Lakebrink en Peters-Lakebrink lijkt het Hof de werkstaat van niet-ingezeten belastingplichtigen die het grootste deel van hun arbeidsinkomsten in die lidstaat verwerven, dus op te dragen om voor de bepaling van het tarief van de belasting over deze inkomsten, de fiscale draagkracht van deze belastingplichtigen, dus inclusief de negatieve inkomsten uit een in hun woonstaat gelegen onroerend goed, in aanmerking te nemen, mits laatstgenoemde lidstaat geen rekening houdt met deze fiscale draagkracht.

54. De vermelding aan het eind van punt 34 van het arrest Lakebrink en Peters-Lakebrink, dat de fiscale draagkracht van de niet-ingezetene *trouwens* kan worden geacht deel uit te maken van diens persoonlijke situatie in de zin van voormelde Schumacker-rechtspraak, heeft mijns inziens het karakter van een obiter dictum. Deze precisering lijkt mij ook enigszins riskant, en wel om twee fundamentele redenen.

55. Ten eerste lijkt zij de fiscale draagkracht en de persoonlijke situatie van de niet-ingezetene op één lijn te stellen, terwijl, volgens de Schumacker-rechtspraak, de fiscale draagkracht slechts voor een deel voortvloeit uit de inaanmerkingneming van de persoonlijke situatie van de belastingplichtige.

56. Ten tweede, en als uitvloeisel hiervan, leidt de inaanmerkingneming van elementen die betrekking hebben op de persoonlijke en gezinssituatie van een belastingplichtige weliswaar noodzakelijkerwijs tot een vermindering van de verschuldigde belasting, doch kan de inaanmerkingneming van de fiscale draagkracht van de belastingplichtige, die dus zijn totale inkomen omvat, leiden tot een verhoging van de door hem verschuldigde belasting. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn in de situatie waarin de werkstaat van niet-ingezeten belastingplichtigen die het grootste deel van hun arbeidsinkomsten in die staat verwerven, van deze belastingplichtigen eist dat zij, net als ingezeten belastingplichtigen, alle positieve inkomsten uit buitenlandse bron meetellen voor de bepaling van de heffingsgrondslag en/of het tarief van de belasting, maar hen ook toestaat om, in voorkomend geval, al hun negatieve inkomsten uit dezelfde bron mee te tellen. In de situatie waarin deze niet-ingezeten belastingplichtige enkel positieve inkomsten uit buitenlandse bron verwerft, zal de inaanmerkingneming van zijn fiscale draagkracht door de werkstaat de door hem verschuldigde inkomstenbelasting uiteindelijk niet verminderen, hetgeen bij toepassing van eenzelfde regel op een ingezeten belastingplichtige ook het geval zou zijn.

57. Hoewel ik dus instem met het standpunt dat voortvloeit uit het arrest Lakebrink en Peters-Lakebrink, volgens hetwelk wanneer de situatie van een ingezetene en die van een niet-ingezetene vanuit het oogpunt van hun werkstaat objectief vergelijkbaar zijn, de fiscale draagkracht van de niet-ingezeten belastingplichtige door die lidstaat op dezelfde wijze in aanmerking moet worden genomen als die van de ingezeten belastingplichtige, heb ik evenwel mijn bedenkingen over de uit dat arrest voortvloeiende gelijkstelling, zonder nadere precisering, van die fiscale draagkracht met de persoonlijke situatie van de belastingplichtige, in de zin van de Schumacker-rechtspraak.

58. Dit gezegd hebbende, en los van de vraag naar hun aansluiting bij de Schumacker-rechtspraak, voeren de oplossingen van het Hof in de voormelde arresten Ritter-Coulais en Lakebrink en Peters-Lakebrink mijn inziens tot vergelijkbare resultaten. Zo eist deze rechtspraak dat de werkstaat aan niet-ingezetenen die hun belastbare arbeidsinkomen (nagenoeg) volledig verwerven in die lidstaat, het recht toekent om te verzoeken dat voor de bepaling van het voor deze inkomsten geldende belastingtarief rekening wordt gehouden met hun negatieve inkomsten met betrekking tot onroerende goederen die zijn gelegen in de woonstaat, of deze nu door hen zelf worden bewoond (situatie van de echtgenoten Ritter-Coulais), of niet (situatie van de echtgenoten Lakebrink), en voor zover soortgelijke belastingvoordelen niet door laatstbedoelde lidstaat kunnen worden toegekend.(31)

59. Het feit dat de Luxemburgse wettelijke regeling, anders dan de in de zaak Ritter-Coulais aan de orde zijnde Duitse regeling, uitsloot dat voor de vaststelling van het belastingtarief, zowel positieve als negatieve inkomsten met betrekking tot in het buitenland gelegen onroerende goederen waarvan de eigenaren in Luxemburg werkzame niet-ingezetenen zijn, in aanmerking werden genomen, kon niet in de weg staan aan de vaststelling van de onverenigbaarheid van een dergelijke wettelijke regeling met artikel 39 EG, nu de lidstaten die in de zaak Lakebrink en Peters-Lakebrink opmerkingen hadden ingediend, formeel geen mogelijke rechtvaardigingsgronden hadden aangevoerd voor de door het Hof geconstateerde ongelijke behandeling, zoals de noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel te waarborgen.(32) In dit verband lijkt de kwalificatie van de in de zaak Lakebrink en Peters-Lakebrink aan de orde zijnde nationale maatregel als een indirecte discriminatie op grond van de nationaliteit, anders dan de kwalificatie in de zaak Ritter-Coulais als een maatregel waardoor niet-ingezetenen worden benadeeld, te berusten op de omstandigheid dat de Luxemburgse wettelijke regeling, in tegenstelling tot de in de zaak Ritter-Coulais aan de orde zijnde Duitse wettelijke regeling, leidde tot een ongelijke behandeling die *rechtstreeks* berustte op het al dan niet hebben van een woonplaats op het Luxemburgse grondgebied.

60. Ook moet erop worden gewezen dat de weigeringen waarmee de belastingplichtigen werden geconfronteerd in de zaken Ritter-Coulais, respectievelijk Lakebrink en Peters-Lakebrink, uitsluitend voortvloeiden uit de toepassing van de betrokken nationale belastingregelingen, en dus niet waren terug te voeren op de bepalingen van bilaterale belastingverdragen tussen de Bondsrepubliek Duitsland en de Franse Republiek enerzijds, en het Groothertogdom Luxemburg en de Bondsrepubliek Duitsland anderzijds.(33)

61. De thans aan het Hof voorgelegde zaak vertoont in verschillende opzichten gelijkenis met de zaken die hebben geleid tot de twee hierboven besproken arresten. Hij betreft namelijk de situatie van een niet-ingezetene die, gebruik makend van zijn recht van vrij verkeer van werknemers, wenst dat de lidstaat waar hij het grootste deel van zijn belastbaar arbeidsinkomen verwerft, rekening houdt, zoals dit ook gebeurt bij ingezetenen van die lidstaat, met negatieve inkomsten uit een onroerend goed dat hij in zijn woonstaat bewoont. Afgezien van het feit dat Renneberg het in België gelegen onroerend goed zelf bewoont, lijkt de zaak vooral vergelijkbaar

met die in het arrest Lakebrink en Peters-Lakebrink doordat, net als bij de in die laatste zaak aan de orde zijnde Luxemburgse wettelijke regeling, de weigering van het Koninkrijk der Nederlanden, als werkstaat van een belastingplichtige, om diens negatieve inkomsten met betrekking tot een in zijn woonstaat gelegen onroerend goed fiscaal in aanmerking te nemen, *rechtstreeks* berust op de omstandigheid dat de betrokken belastingplichtige niet in Nederland woont, zoals ik verderop in deze conclusie nader zal toelichten.

62. De onderhavige zaak verschilt echter zowel van de zaak Ritter-Coulais als van de zaak Lakebrink en Peters-Lakebrink, op grond van twee opvallende, nauw samenhangende aspecten.

63. In tegenstelling tot de aan de twee genoemde zaken ten grondslag liggende gedingen, lijkt enerzijds de weigering van de Nederlandse belastingdienst jegens Renneberg niet uitsluitend voort te vloeien uit de Nederlandse nationale regeling, maar uit de bepalingen van het bilateraal belastingverdrag, en meer in het bijzonder uit de manier waarop dit verdrag de bevoegdheden tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden heeft verdeeld.

64. Anderzijds verzoekt Renneberg om inaanmerkingneming van de negatieve inkomsten uit zijn in België gelegen onroerend goed voor de vaststelling van de heffingsgrondslag van de inkomstenbelasting die hij in Nederland betaalt, en niet, zoals het geval was in de zaken die tot de arresten Ritter-Coulais en Lakebrink en Peters-Lakebrink hebben geleid, voor de berekening van het tarief van deze in de werkstaat betaalde belasting.

65. Het eerste van deze twee aspecten brengt de Nederlandse en de Zweedse regering tot het standpunt dat er sprake is van een objectief verschil in situatie tussen een belastingplichtige die geen ingezetene van Nederland is, zoals Renneberg, en een belastingplichtige die wel ingezetene van Nederland is, zodat een door artikel 39 EG verboden indirecte discriminatie zich zonder meer niet kan voordoen.

66. In dit verband, en zoals de Nederlandse en de Zweedse regering overigens erkennen, lijkt het mij volstrekt duidelijk dat er sprake is van een *ongelijke behandeling* van de situatie van een belastingplichtige als Renneberg vergeleken met de situatie van een in Nederland wonende en werkende belastingplichtige die negatieve inkomsten heeft uit een in België gelegen onroerend goed. Zoals de Nederlandse regering namelijk in antwoord op de schriftelijke vragen van het Hof alsmede ter terechtzitting heeft bevestigd, kan een belastingplichtige als Renneberg de negatieve inkomsten met betrekking tot een in België gelegen onroerend goed niet meetellen voor de berekening van de inkomstenbelasting die hij in Nederland betaalt, in tegenstelling tot een in Nederland wonende en werkende belastingplichtige die, wanneer hij negatieve inkomsten heeft met betrekking tot hetzij een in Nederland gelegen onroerend goed dat hij zelf bewoont, hetzij een in België gelegen onroerend goed dat hij niet zelf permanent bewoont, deze negatieve inkomsten in de in Nederland betaalde inkomstenbelasting kan verrekenen.

67. De Nederlandse en de Zweedse regering stellen evenwel dat een dergelijke ongelijke fiscale behandeling, *doordat deze voortvloeit uit de verdeling van de heffingsbevoegdheid* zoals bepaald in het tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk België gesloten bilateraal belastingverdrag, betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn, zodat er geen sprake kan zijn van discriminatie.

68. De Commissie daarentegen stelt in wezen dat vanuit het oogpunt van de werkstaat de situatie van een ingezetene en die van een niet-ingezetene die beide hun belastbare inkomen (nagenoeg) volledig verwerven in diezelfde lidstaat, objectief vergelijkbaar zijn. Volgens haar leidt deze maatregel tot een ongelijke behandeling van deze twee categorieën van belastingplichtigen louter op grond van de woonplaats.

69. Zoals uit de twee voorgaande punten naar voren komt, gaat het theoretische – zij het niet geheel van praktische consequenties verstoken – debat, dat ten grondslag ligt aan de opmerkingen van de interveniërende regeringen en van de Commissie, bovenal om de vraag of bij het onderzoek naar de objectieve vergelijkbaarheid van situaties de normen in aanmerking moeten worden genomen die leiden tot de betrokken ongelijke behandeling, of dat te dien einde een feitelijke gelijkenis [te weten de vergelijking van de ingezetene en die niet-ingezetene die beide hun belastbare arbeidsinkomen (nagenoeg) volledig verwerven in de werkstaat] reeds volstaat.

70. De door de Commissie verdedigde stelling lijkt mij het best te stroken met de in de rechtspraak van het Hof gevolgde gedachtegang. Wanneer een discriminatie erin bestaat dat verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties⁽³⁴⁾, lijkt het namelijk op zijn minst gewrongen om ten behoeve van het *onderzoek naar de objectieve vergelijkbaarheid* van situaties, als beoordelingscriterium nationale en/of verdragsregels te hanteren die ten grondslag liggen aan dezelfde ongelijke behandeling waarvan het Hof nu juist het eventuele discriminerende karakter dient te onderzoeken. Met andere woorden, ik zie niet goed in hoe deze, nochtans door de interveniërende regeringen verdedigde, cirkelredenering, volgens welke de situaties niet objectief vergelijkbaar zijn omdat een lidstaat ze ongelijk behandelt, zou kunnen worden aanvaard.

71. In dit verband blijkt uit de Schumacker-rechtspraak en uit het arrest Lakebrink en Peters-Lakebrink, dat het Hof, met het oog op de inaanmerkingneming van de fiscale draagkracht van de belastingplichtige door de werkstaat, de situatie van de ingezetene op één lijn stelt met die van de niet-ingezetene, wanneer laatstgenoemde geen inkomsten van betekenis heeft in zijn woonstaat en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen verwerft in de werkstaat, zonder, *in dit stadium van de redenering*, acht te slaan op de oorzaak van de ongelijke behandeling.

72. Deze benadering dient mijns inziens ook te worden gevolgd in de onderhavige zaak. Zij lijkt overigens ook het uitgangspunt van de verwijzende rechter te zijn.

73. Aangezien, zoals blijkt uit de verwijzingsbeslissing, vaststaat dat Renneberg, een ingezetene van België, zijn belastbaar inkomen volledig verwerft uit arbeid in loondienst in Nederland, en in zijn woonstaat geen inkomsten van betekenis ontvangt, bevindt hij zich voor de inaanmerkingneming van zijn fiscale draagkracht dus ten opzichte van zijn werkstaat in een situatie die objectief vergelijkbaar is met die van een ingezetene van Nederland die eveneens in die lidstaat arbeid in loondienst verricht.⁽³⁵⁾

74. Deze benadering lijkt mij niet af te doen aan de vrijheid van de verdragsluitende partijen bij het bilateraal belastingverdrag om de aanknopingsfactoren van hun keuze vast te stellen ter verdeling van de heffingsbevoegdheid, in de vorm waarin deze vrijheid is erkend door de rechtspraak van het Hof.⁽³⁶⁾

75. In dit verband moet worden gepreciseerd dat de Nederlandse regering de weigering om Rennebergs negatieve inkomsten uit in België gelegen onroerend goed in aanmerking te nemen, baseert op de omstandigheid dat krachtens artikel 6 van het bilateraal belastingverdrag uitsluitend het Koninkrijk België bevoegd is om belasting te heffen over inkomsten uit een op het grondgebied van die lidstaat gelegen onroerend goed, terwijl het salaris van Renneberg krachtens artikel 19, paragraaf 1, van dit verdrag in het Koninkrijk der Nederlanden wordt belast.

76. Ik geef zonder meer toe dat de verdragsluitende partijen toen zij de artikelen 6 en 19, paragraaf 1, van het bilateraal belastingverdrag vaststelden, gebruik hebben gemaakt van de vrijheid om de aanknopingsfactoren van hun keuze vast te stellen ter verdeling van hun respectieve heffingsbevoegdheden.(37)

77. Ik denk evenwel niet dat deze omstandigheid beslissend is in het hoofdgeding.

78. Aangenomen dat het Hof, net als in de vermelding aan het eind van punt 34 van het arrest Lakebrink en Peters-Lakebrink, van oordeel zou zijn dat de inaanmerkingneming van de fiscale draagkracht van een niet-ingezetene als Renneberg op één lijn moet worden gesteld met de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke situatie, dient namelijk te worden opgemerkt dat het Koninkrijk der Nederlanden ingevolge artikel 25, paragraaf 3, van het bilateraal belastingverdrag gehouden is aan niet-ingezetenen belastingplichtigen dezelfde persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen te verlenen als het, uit hoofde van hun (persoonlijke) burgerlijke staat of samenstelling van het gezin, aan zijn eigen inwoners verleent. Een dergelijke bepaling, die betrekking heeft op de niet-discriminerende behandeling van ingezetenen van de andere verdragsluitende partij, kan mijns inziens, zoals ook de Nederlandse regering ter terechtzitting heeft erkend, evenwel niet worden gekoppeld aan de verdeling van de heffingsbevoegdheden tussen voornoemde verdragsluitende partijen, ook wanneer zij een integrerend onderdeel vormde van de opzet van het bilateraal belastingverdrag.(38) Bijgevolg kan het feit dat het bilateraal belastingverdrag de toepassing van het non-discriminatiebeginsel niet uitbreidt tot de situatie van een niet-ingezetenen belastingplichtige, zoals Renneberg, die ongetwijfeld binnen de personele werkingssfeer van dit verdrag valt, op zichzelf de toepassing van dit beginsel, zoals dit voortvloeit uit het gemeenschapsrecht, niet verhinderen.

79. Voor het geval dat het Hof voor de oplossing van de onderhavige zaak de gelijkstelling, in het reeds aangehaalde arrest Lakebrink en Peters-Lakebrink, tussen de fiscale draagkracht en de persoonlijke situatie van de niet-ingezetenen belastingplichtige niet wil volgen, ben ik van mening dat het Hof nochtans tot eenzelfde resultaat als dat wat in het voorgaande punt is uiteengezet, zou moeten komen, met name tegen de achtergrond van zijn rechtspraak volgens welke de eerbiediging van de rechten die voortvloeien uit de toepassing van het in het gemeenschapsrecht voorziene vrije verkeer, niet kan afhangen van de inhoud van een bilateraal belastingverdrag.(39)

80. In dit verband dient te worden opgemerkt dat in de onderhavige zaak de gebruikmaking, door de verdragsluitende partijen, van hun vrijheid om aanknopingsfactoren vast te stellen ter verdeling van de heffingsbevoegdheid overigens niet betekent dat het Koninkrijk der Nederlanden automatisch elke bevoegdheid is ontnomen om voor de bepaling van de heffingsgrondslag voor de inkomstenbelasting van een niet-ingezetenen belastingplichtige die zijn belastbare inkomen (nagenoeg) volledig in Nederland verwerft, de negatieve inkomsten uit een in België gelegen onroerend goed in aanmerking te nemen.

81. Ten minste kan namelijk worden vastgesteld dat, wat Nederlandse ingezetenen betreft, het enkele feit dat laatstgenoemden positieve of negatieve inkomsten verwerven uit een onroerend goed in België ten aanzien waarvan deze staat zijn heffingsbevoegdheid uitoefent, er niet aan in de weg staat dat het Koninkrijk der Nederlanden, ter voorkoming van dubbele belasting, krachtens artikel 24, paragraaf 1, punt 1, van het bilateraal belastingverdrag dergelijke inkomsten uit onroerend goed opneemt *in de grondslag* waarnaar de inkomstenbelasting wordt geheven die in Nederland woonachtige belastingplichtigen dienen te betalen. Deze door de verwijzende rechter naar voren gebrachte omstandigheid is overigens bevestigd door de Nederlandse regering in haar antwoorden op de schriftelijke vragen van het Hof. Meer bepaald heeft deze regering verklaard dat de negatieve inkomsten uit het in België gelegen onroerend goed in aanmerking worden genomen bij de vaststelling van het belastbaar inkomen en overeenkomstig de Nederlandse regeling in

geval van een positief buitenlands onzuiver inkomen worden overgedragen naar de volgende boekjaren. Wat de positieve inkomsten uit onroerend goed betreft die worden opgenomen in de grondslag van de in Nederland verschuldigde belasting, staat Nederland, ter voorkoming van dubbele belasting, overeenkomstig de in artikel 24, paragraaf 1, punt 2, van het bilateraal belastingverdrag voorgeschreven regels, een vermindering toe die gelijk is aan het belastingbedrag.

82. In deze omstandigheden lijkt het mij niet juist te stellen, zoals de Nederlandse regering doet, dat de weigering van de Nederlandse belastingautoriteiten tegenover Renneberg haar oorsprong vindt in de keuze van de verdragsluitende partijen om de bevoegdheid om belasting te heffen over inkomsten uit onroerend goed van belastingplichtigen die binnen de werkingssfeer vallen van het bilateraal belastingverdrag, toe te kennen aan de staat op het grondgebied waarvan het onroerend goed is gelegen. Integendeel, deze weigering vloeit in feite voort uit het feit dat deze belastingplichtigen geen woonplaats in Nederland hebben.

83. Hoewel een ingezetene en een niet-ingezetene zich doorgaans niet in objectief vergelijkbare situaties bevinden, is dit daarentegen, zoals ik al heb gezegd en door de Commissie is betoogd, wel het geval voor een niet-ingezeten belastingplichtige die zijn belastbare arbeidsinkomen (nagenoeg) volledig verwerft in de werkstaat, en een belastingplichtige die wél in die lidstaat woont en daar een soortgelijke werkzaamheid in loondienst uitoefent.

84. Dat deze ongelijke behandeling het gevolg is van het feit dat de bijzondere situatie van niet-ingezeten belastingplichtigen die hun belastbare arbeidsinkomen (nagenoeg) volledig verwerven in de werkstaat, in het bilateraal belastingverdrag niet in aanmerking is genomen, lijkt op zichzelf niet in de weg te staan aan de toepassing van rechten die voortvloeien uit het vrij verkeer van werknemers, aangezien, zoals ik reeds heb opgemerkt, de eerbiediging van deze rechten niet kan afhangen van de inhoud van een dergelijk verdrag.⁽⁴⁰⁾ Uiteindelijk brengt de uitbreiding door het Koninkrijk der Nederlanden van de aan ingezeten belastingplichtigen voorbehouden behandeling tot de situatie van een niet-ingezeten belastingplichtige, zoals Renneberg, de rechten van het Koninkrijk België uit hoofde van het bilateraal belastingverdrag in geen enkel opzicht in het gedrang en legt zij deze staat geen enkele nieuwe verplichting op.⁽⁴¹⁾

85. Bovendien lijkt de omstandigheid dat de weigering van de Nederlandse belastingautoriteiten tegenover Renneberg betrekking heeft op de vaststelling van de heffingsgrondslag voor de in Nederland verschuldigde belasting, mij evenmin doorslaggevend, aangezien, zoals ik zojuist heb opgemerkt met betrekking tot de situatie van de ingezetenen in Nederland, onder toepassing van artikel 24, paragraaf 1, van het bilateraal belastingverdrag, door de inaanmerkingneming van negatieve inkomsten uit een in België gelegen onroerend goed waarvan de eigenaar een ingezetene in Nederland is, voor de vaststelling van de heffingsgrondslag voor de in Nederland betaalde inkomstenbelasting, het Koninkrijk België niet zijn bevoegdheid wordt ontnomen om de met een dergelijk onroerend goed verband houdende inkomsten te belasten.

86. Derhalve zie ik niet in waarom de inaanmerkingneming, voor dezelfde doeleinden, van dezelfde negatieve inkomsten van een belastingplichtige die geen ingezetene in Nederland is, maar wel zijn belastbaar inkomen (nagenoeg) volledig in die lidstaat verwerft, een tegenovergestelde consequentie zou hebben.

87. In dit verband zij voorts opgemerkt dat punt 34 van het arrest Lakebrink en Peters-Lakebrink – welk punt overigens in algemene termen is geformuleerd –, nu daarin wordt verwezen naar de punten 97 tot en met 99 van de conclusie van advocaat-generaal Léger in de zaak Ritter-Coulais, gewijd aan de inaanmerkingneming van de negatieve inkomsten door de werkstaat van de echtgenoten Ritter-Coulais, *zowel voor de bepaling van het belastbaar inkomen als voor de bepaling van het belastingtarief*

, het onderscheid lijkt uit te sluiten dat in de onderhavige zaak door de Nederlandse regering is voorgesteld, tussen de inaanmerkingneming van de negatieve inkomsten van een niet-ingezetene die zich in een situatie bevindt die vergelijkbaar is met die van Renneberg, voor de bepaling van de heffingsgrondslag, enerzijds, en de inaanmerkingneming van deze inkomsten voor de bepaling van het tarief van de in deze lidstaat verschuldigde inkomstenbelasting, anderzijds.

88. Verder merk ik op dat het Hof zich er in het arrest *Deutsche Shell* – waarop ik hieronder nader zal ingaan – tegen heeft verzet dat een lidstaat bij de vaststelling van de *belastbare grondslag* van de in deze lidstaat gevestigde hoofdinrichting geen rekening houdt met door een in een andere lidstaat gevestigde vaste inrichting geleden wisselkoersverlies, dat door de vaste inrichting in feite niet kon worden geleden, ondanks het bestaan van een verdrag tot het vermijden van dubbele belasting waarbij de respectieve bevoegdheden van de verdragsluitende partijen inzake de belastingheffing over aan vaste inrichtingen toe te rekenen inkomsten zijn verdeeld.(42)

89. Ik voeg hieraan toe dat de in de onderhavige zaak aan de orde zijnde ongelijke behandeling, anders dan de Nederlandse en de Zweedse regering eveneens stellen, niet voortvloeit uit het enkele bestaan van verschillen tussen de diverse nationale wettelijke belastingregelingen. Immers, ook al zou het Koninkrijk België toestaan dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde negatieve inkomsten in aanmerking worden genomen voor de bepaling van de heffingsgrondslag voor de inkomstenbelasting van zijn ingezetenen, dan nog kan een belastingplichtige in de situatie van Renneberg, die zijn inkomen (nagenoeg) volledig in Nederland verwerft, in ieder geval geen gebruik maken van dit voordeel. Deze mogelijkheid lijkt overigens in België uitgesloten te zijn, te oordelen naar de in dit verband door de Nederlandse regering geformuleerde opmerkingen. Hoewel voorts uit de verwijzingsbeslissing niet blijkt, en trouwens niet erg waarschijnlijk is, dat het Koninkrijk België aan zijn ingezetenen belastingplichtigen zou toestaan om de negatieve inkomsten uit een of meer belastingjaren over te dragen wanneer latere boekjaren positieve inkomsten uit dezelfde bron opleveren, lijkt het bestaan van een dergelijke mogelijkheid overigens niet doorslaggevend in de rechtspraak van het Hof, dat zijn redenering doorgaans beperkt tot de belastingjaren die aan de orde zijn in de aan hem voorgelegde zaken en tijdens welke de verliezen zijn geleden.(43)

90. Het binnen deze context door de Nederlandse regering ter terechtzitting beknopt uiteengezette argument, dat in wezen is ontleend aan het gevaar dat negatieve inkomsten uit het in België gelegen onroerend goed tweemaal in aanmerking zouden kunnen worden genomen, overtuigt mij in ieder geval niet. In de eerste plaats omdat, wat de situaties betreft die vergelijkbaar zijn met die van Renneberg, de realisering van een dergelijk gevaar reeds wordt vermeden binnen het kader van de toepassing van artikel 24 van het bilateraal belastingverdrag. In de tweede plaats omdat een lidstaat, gesteld dat een deel van de handelingen van een belastingplichtige wordt verricht op het grondgebied van een andere lidstaat dan die waarin hij zijn werkzaamheid in loondienst uitoefent, op grond 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(44), de bevoegde autoriteiten van een andere lidstaat kan verzoeken, hem alle inlichtingen te verstrekken die voor hem van nut kunnen zijn om het juiste bedrag van de inkomstenbelasting te bepalen, of hem alle inlichtingen te verstrekken die hij noodzakelijk acht voor de berekening van het juiste bedrag van de door een belastingplichtige verschuldigde inkomstenbelasting overeenkomstig de wetgeving die hij toepast.(45)

91. Al met al meen ik dat in de onderhavige zaak de ongelijke behandeling op grond van de woonplaats discriminerend is, omdat negatieve inkomsten uit onroerende goederen die betrekking hebben op een in België gelegen onroerend goed, altijd in aanmerking worden genomen voor de vaststelling van de heffingsgrondslag voor de inkomstenbelasting van in Nederland ingezetenen, en daar ook werkzame, belastingplichtigen, en dit niet het geval is in de situatie van een niet-

ingezeten belastingplichtige die zijn belastbare inkomsten (nagenoeg) volledig verwerft uit arbeid in loondienst in diezelfde lidstaat.

92. Een dergelijke ongelijke behandeling is in beginsel in strijd met artikel 39 EG, tenzij zij geschikt is om de verwezenlijking van een met het Verdrag verenigbaar doel van algemeen belang te waarborgen en niet verder gaat dan noodzakelijk is om dat doel te bereiken.(46)

93. In dit verband zij opgemerkt dat noch de verwijzende rechter noch de interveniërende regeringen een mogelijke rechtvaardiging voor de zojuist geconstateerde indirecte discriminatie aanvoeren, laat staan zich hierop beroepen, zodat het Hof deze in de onderhavige zaak niet in zijn onderzoek zou hoeven te betrekken.

94. Ik ben mij ervan bewust dat de hier voorgestane benadering, gebaseerd op de eerbiediging van het gemeenschapsrecht, er uiteindelijk op neerkomt dat de lidstaten, als verdragsluitende partijen bij een bilateraal belastingverdrag, verplicht zijn om de specifieke situatie in aanmerking te nemen van bepaalde belastingplichtigen die binnen de personele werkingssfeer van dit verdrag vallen, om te vermijden dat zij terecht komen in wat men een fiscaal „no man's land” zou kunnen noemen, wat ook de bilaterale verdeling van de heffingsbevoegdheden is waartoe deze staten zijn gekomen.

95. Met andere woorden, de lidstaten die partij zijn bij een bilateraal belastingverdrag zouden volgens deze benadering moeten worden onderworpen aan een werkelijke resultaatsverplichting, zodat wordt uitgesloten dat aspecten van de fiscale draagkracht van een belastingplichtige in een van deze lidstaten, zoals de aspecten die in het hoofdgeding aan de orde zijn, door geen van deze staten in aanmerking worden genomen.

96. Deze, teleologische, benadering is niet helemaal nieuw. Een vergelijkbare redenering is namelijk onder meer terug te vinden in de reeds aangehaalde arresten *De Groot* en *Deutsche Shell*.

97. In de eerste van deze zaken heeft het Hof, in punt 101 van het arrest, gepreciseerd dat „*[m]ethoden ter voorkoming van dubbele belastingheffing of nationale belastingregelingen die tot gevolg hebben dat dubbele belastingheffing wordt voorkomen of verzacht, [...] de belastingplichtigen van de betrokken staten [...] ervan [moeten] verzekeren dat hun gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen, ongeacht de wijze waarop de betrokken lidstaten deze verplichting onderling hebben verdeeld, omdat daardoor anders een met de verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van werknemers onverenigbare ongelijke behandeling zou worden gecreëerd die niet het gevolg is van de tussen de nationale fiscale stelsels bestaande dispariteiten*”.(47)

98. Deze beoordeling toepassend op de betrokken zaak, heeft het Hof in punt 102 van het arrest vastgesteld dat „het Nederlandse recht en de overeenkomsten met Duitsland, Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk dit resultaat niet garanderen. De woonstaat is namelijk ten dele ontheven van de nakoming van zijn verplichting om de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige in aanmerking te nemen, zonder dat de werkstaten voor het deel van de op hun grondgebied verworven inkomsten ermee instemmen, de desbetreffende lasten te dragen of deze lasten opgelegd krijgen op basis van met de woonstaat gesloten overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting. Dit ligt slechts anders bij de overeenkomst met Duitsland ingeval 90 % van de inkomsten zijn verworven in de werkstaat, hetgeen in het hoofdgeding niet het geval is”.

99. Vermelding verdient evenwel dat de zojuist uiteengezette beoordeling door het Hof is ontwikkeld binnen de context van de uitoefening door een lidstaat van zijn heffingsbevoegdheid, welke voortvloeit uit de voorafgaande verdeling van heffingsbevoegdheden.

100. In de zaak die ten grondslag lag aan het arrest De Groot, stond immers vast dat het krachtens de bilaterale verdeling van heffingsbevoegdheden tussen het Koninkrijk der Nederlanden, de woonstaat van De Groot, en de lidstaten waarin hij gedurende hetzelfde belastingjaar arbeid in loondienst had verricht, aan het Koninkrijk der Nederlanden stond om de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige in aanmerking te nemen. In het geding tussen De Groot en de Nederlandse belastingdienst weigerde het Koninkrijk der Nederlanden evenwel om de heffingsbevoegdheid die voortvloeide uit de met de werkstaten gesloten bilaterale verdragen *volledig* uit te oefenen, door De Groot niet alle fiscale tegemoetkomingen toe te kennen waarop hij, wegens de betaling van een alimentatiepensioen in Nederland, recht zou hebben gehad indien hij zijn arbeid in loondienst uitsluitend in laatstgenoemde lidstaat zou hebben verricht. Zoals met name is gepreciseerd in de punten 93 en 94 van de arrest De Groot, had de aan het Hof voorgelegde zaak dus betrekking op de (*onvolledige*) uitoefening van de heffingsbevoegdheid van een lidstaat, waarbij die lidstaat de eerbiediging van het gemeenschapsrecht, en meer in het bijzonder van artikel 39 EG, niet naast zich neer mag leggen.

101. Ik vraag mij niettemin af, of deze omstandigheid uitsluit dat de overwegingen in punt 101 van het arrest De Groot tot de onderhavige zaak worden uitgebreid.

102. In de onderhavige zaak, en zoals ik hiervóór reeds heb opgemerkt, verleent artikel 24, paragraaf 1, van het bilateraal belastingverdrag het Koninkrijk der Nederlanden de bevoegdheid om in het kader van de bepaling van de heffingsgrondslag van de belasting die ingezetenen in Nederland moeten betalen, rekening te houden met de negatieve inkomsten van deze Nederlandse ingezetenen met betrekking tot een in België gelegen onroerend goed, waarbij de bevoegdheid van het Koninkrijk België om de inkomsten met betrekking tot een dergelijk onroerend goed te belasten overigens niet wordt aangetast. Aangezien de bevoegdheid van het Koninkrijk der Nederlanden om de negatieve inkomsten van een in België gelegen onroerend goed te begrijpen in de grondslag voor de in Nederland geheven inkomstenbelasting, op het bilateraal belastingverdrag berust, kan de weigering jegens Renneberg mijns inziens worden uitgelegd als een weigering om volledig toepassing te geven aan een dergelijke vooraf vastgestelde bevoegdheid in het geval van een onder dit verdrag vallende belastingplichtige die zich in een situatie bevindt die objectief vergelijkbaar is met die van ingezetenen van Nederland die voordeel trekken uit de toepassing van de bepalingen van artikel 24, paragraaf 1, van het bilateraal belastingverdrag.

103. De uitbreiding van een dergelijke behandeling ten gunste van een niet-ingezeten belastingplichtige die zijn belastbaar inkomen (nagenoeg) volledig in het Koninkrijk der Nederlanden, de werkstaat, verwerft, doet dus geen afbreuk aan de verdeling van de heffingsbevoegdheden tussen de verdragsluitende partijen bij het bilateraal belastingverdrag.(48)

104. Voor zover het overeenkomstig het bilateraal belastingverdrag aan het Koninkrijk der Nederlanden staat om, voor de bepaling van de heffingsgrondslag voor de in Nederland betaalde belasting, rekening te houden met negatieve inkomsten met betrekking tot een in België gelegen onroerend goed, staat het eveneens aan deze lidstaat om, wat niet-ingezetenen betreft die hun belastbaar inkomen (nagenoeg) volledig in Nederland verwerven en geen inkomsten van betekenis verwerven in hun woonstaat, diezelfde negatieve inkomsten, voor dezelfde doeleinden, in aanmerking te nemen, omdat anders met de situatie van deze belastingplichtigen in geen van beide betrokken lidstaten rekening zou worden gehouden.(49)

105. De resultaatsverplichting waaraan de lidstaten zijn onderworpen ten aanzien van de bijzondere situatie van bepaalde belastingplichtigen die binnen de werkingssfeer van bilaterale belastingverdragen vallen, lijkt mij eveneens voort te vloeien uit het reeds aangehaalde arrest *Deutsche Shell*.

106. In die zaak moest het Hof uitspraak doen over een verzoek om een prejudiciële beslissing over de fiscale behandeling, door de Duitse autoriteiten, van de geldontwaarding (door de omzetting van Italiaanse lire naar Duitse marken) van een dotatiekapitaal dat door Deutsche Shell, een vennootschap met zetel in Duitsland, was verschaft aan een van de vaste inrichtingen van deze vennootschap in Italië. Dit deed zich voor bij de repatriëring van dit kapitaal, na de overdracht van de vaste inrichting.⁽⁵⁰⁾ De nationale rechter wenste in wezen te vernemen, primair, of de vrijheid van vestiging en het vrij verkeer van kapitaal zich ertegen verzetten dat de Bondsrepubliek Duitsland het wisselkoersverlies dat Deutsche Shell leed bij de repatriëring van het dotatiekapitaal, uitsluit voor de bepaling van de belastbare grondslag voor de Duitse belasting, op grond van de vrijstelling die was verleend conform het belastingverdrag tussen dit land en de Italiaanse Republiek, hoewel het wisselkoersverlies niet kon worden opgenomen in de voor de Italiaanse belastingheffing te berekenen winst van de vaste inrichting, en derhalve noch in Duitsland, noch in Italië in aanmerking werd genomen.

107. De nationale rechter was namelijk, zoals blijkt uit de verwijzingsbeslissing en de conclusie van advocaat-generaal Sharpston⁽⁵¹⁾, van mening dat de belastingdienst het tussen de Bondsrepubliek Duitsland en de Italiaanse Republiek gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belastingheffing correct had toegepast, zodat het niet mogelijk was om het omstreden wisselkoersverlies in Duitsland in aanmerking te nemen, aangezien inkomsten uit de vaste inrichting, overeenkomstig dit verdrag, in Italië moesten worden belast en het wisselkoersverlies betrekking had op de activiteit van de vaste inrichting op het Italiaanse grondgebied.

108. Bijgevolg kon het wisselkoersverlies met het oog op de belastingheffing krachtens het verdrag alleen in Italië in aanmerking worden genomen. Hoewel de Italiaanse Republiek de door de overdracht van de vaste inrichting gegenereerde winsten had belast, had zij de geldontwaarding van het dotatiekapitaal dat aan deze inrichting was verschaft, niet begrepen in de grondslag voor de belastingheffing van deze inrichting, aangezien deze grondslag was vastgesteld in Italiaanse lire.

109. Na te hebben vastgesteld dat, voor zover het wisselkoersverlies een werkelijk economisch verlies voor de in Duitsland gevestigde vennootschap inhield, de betrokken belastingregeling een belemmering vormde van de uitoefening van de vrijheid van vestiging van de in Duitsland gevestigde vennootschap⁽⁵²⁾, heeft het Hof met name het argument van de Duitse regering verworpen volgens hetwelk de Bondsrepubliek Duitsland en de Italiaanse Republiek hun heffingsbevoegdheden bij verdrag zodanig hadden verdeeld, dat zij hadden beslist om de inkomsten van op het grondgebied van de andere verdragsluitende staat gelegen vaste inrichtingen van belasting vrij te stellen, hetgeen uitsloot dat met het betrokken wisselkoersverlies rekening werd gehouden door de lidstaat waar de vaste inrichting was gevestigd.

110. Binnen deze context heeft het Hof weliswaar erkend dat de bevoegdheid van de lidstaten om de criteria voor de belastingheffing over de inkomsten en het vermogen vast te stellen, impliceert dat een lidstaat niet ertoe kan worden verplicht, bij de toepassing van zijn belastingwetgeving rekening te houden met het negatieve resultaat van een in een andere lidstaat gelegen vaste inrichting van een vennootschap met zetel op het grondgebied van eerstgenoemde staat *alleen omdat* dit resultaat fiscaal niet in aanmerking kan worden genomen in de lidstaat waar de vaste inrichting is gelegen.⁽⁵³⁾ Het Hof preciseert namelijk dat „de vrijheid van vestiging [...] niet aldus [kan] worden begrepen dat een lidstaat verplicht is, zijn belastingregeling af te stemmen op die

van een andere lidstaat, teneinde te waarborgen dat in alle situaties de belasting aldus wordt geheven dat alle verschillen als gevolg van de nationale belastingregelingen verdwijnen, aangezien de beslissingen van een vennootschap betreffende de oprichting van een commerciële structuur in het buitenland naargelang van het geval meer of minder voordelig of nadelig voor deze vennootschap kunnen uitvallen”.(54)

111. Het Hof wijst toepassing van deze redenering op de betrokken zaak evenwel van de hand, op de grond dat „het betrokken belastingnadeel een *bepaalde transactie* [betreft] waarmee alleen de Duitse belastingautoriteiten rekening kunnen houden. Hoewel *elke lidstaat die een verdrag tot het vermijden van dubbele belasting heeft gesloten, dat verdrag moet uitvoeren door zijn eigen belastingrecht toe te passen en aldus de aan een vaste inrichting toe te rekenen inkomsten moet bepalen, kan niet worden aanvaard dat een lidstaat bij de vaststelling van de belastbare grondslag van de hoofdinrichting* [Deutsche Shell] geen rekening houdt met een wisselkoersverlies *dat de vaste inrichting, vanwege de aard van dit verlies, nooit kan lijden.*”(55)

112. Immers, voor zover het door Deutsche Shell geleden wisselkoersverlies enkel werd veroorzaakt door de geldontwaarding tussen het moment waarop het dotatiekapitaal werd verschaft en het moment van de repatriëring ervan naar Duitsland bij de omzetting van de waarde van dit kapitaal in Italiaanse lire naar Duitse marken, was het dus enkel gegenereerd op het Duitse grondgebied en kon het, zoals het Hof constateert, naar zijn aard niet in aanmerking worden genomen door de Italiaanse belastingautoriteiten.

113. Uiteindelijk lijkt het Hof in het arrest Deutsche Shell van de lidstaat van vestiging van de vennootschap dus te vereisen dat deze zijn fiscale bevoegdheid uitoefent over een grensoverschrijdende activiteit, op grond dat deze lidstaat feitelijk de enige blijkt te zijn die het betrokken wisselkoersverlies in aanmerking kan nemen teneinde de eerbiediging van het gemeenschapsrecht te garanderen, niettegenstaande de uitlegging door de verwijzende rechter van de bepalingen inzake de verdeling van de heffingsbevoegdheden in het verdrag tot het vermijden van dubbele belastingheffing.

114. De aan het arrest Deutsche Shell ten grondslag liggende situatie verschilt ontegenzegglijk van de situatie in de onderhavige zaak. Belangrijker is mijns inziens evenwel de benadering van het Hof, te weten die waarin wordt verzekerd dat de bijzondere situatie van een belastingplichtige die binnen de werkingssfeer van een verdrag tot het vermijden van dubbele belastingheffing valt, ongeacht de wijze waarop de heffingsbevoegdheden zijn verdeeld, in een van de lidstaten die partij zijn bij dit verdrag in aanmerking moet worden genomen.

115. Indien men aldus de denkwijze die voortvloeit uit de arresten De Groot en Deutsche Shell doortrekt in de situatie van een belastingplichtige als Renneberg, die zijn belastbare inkomen (nagenoeg) volledig in Nederland verwerft, dan betekent dit mijns inziens dat het aan Nederland staat om, afgezien van het bepaalde in het bilateraal belastingverdrag, voor de in geding zijnde belastingjaren de negatieve inkomsten van deze belastingplichtige in aanmerking te nemen die betrekking hebben op zijn onroerend goed in België, in welke lidstaat hij in feite, bij het ontbreken van belastbare inkomsten, niet een vergelijkbaar voordeel kan genieten.

116. In het licht van het voorgaande, en zonder dat uitspraak behoeft te worden gedaan over de uitlegging van artikel 56 EG, ben ik van mening dat artikel 39 EG aldus moet worden uitgelegd, dat het zich ertegen verzet dat een lidstaat aan een niet-ingezeten belastingplichtige die zijn belastbare inkomen (nagenoeg) volledig verwerft uit een beroepsactiviteit in die lidstaat, niet toestaat dat deze belastingplichtige voor de bepaling van de heffingsgrondslag voor de in die lidstaat te betalen inkomstenbelasting de negatieve inkomsten in aanmerking neemt met betrekking tot een onroerend goed dat is gelegen in de woonstaat van de belastingplichtige, waar hij echter geen inkomsten verwerft, terwijl de eerstgenoemde lidstaat (de werkstaat) een zodanige

af trek wel toestaat aan zijn eigen ingezetenen die zich in een vergelijkbare situatie bevinden.

VI – Conclusie

117. Gelet op een en ander, geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van de Hoge Raad der Nederlanden als volgt te beantwoorden:

„Artikel 39 EG moet aldus worden uitgelegd, dat het zich ertegen verzet dat een lidstaat aan een niet-ingezetene belastingplichtige die zijn belastbare inkomen (nagenoeg) volledig verwerft uit een beroepsactiviteit in die lidstaat, niet toestaat dat deze belastingplichtige voor de bepaling van de heffingsgrondslag voor de in die lidstaat te betalen inkomstenbelasting de negatieve inkomsten in aanmerking neemt met betrekking tot een onroerend goed dat is gelegen in de woonstaat van de belastingplichtige, waar hij echter geen inkomsten verwerft, terwijl de eerstgenoemde lidstaat (de werkstaat) een zodanige aftrek wel toestaat aan zijn eigen ingezetenen die zich in een vergelijkbare situatie bevinden.”

1 – Oorspronkelijke taal: Frans.

2 – Arrest van 14 februari 1995 (C-279/93, Jurispr. blz. I-225).

3 – Arrest van 18 juli 2007 (C-182/06, Jurispr. blz. I-6705).

4 – Arrest van 21 februari 2006 (C-152/03, Jurispr. blz. I-1711).

5 – Trb. 1970, 192 en *Belgisch Staatsblad* van 25 september 1971.

6 – *Staatsblad* 1964, 519.

7 – Arrest van 26 januari 1993 (C-112/91, Jurispr. blz. I-429, punten 16 en 17).

8 – Arrest van 9 november 2006 (C-520/04, Jurispr. blz. I-10685, punt 16).

9 – Arrest van 23 februari 2006 (C-513/03, Jurispr. blz. I-1957, punt 49).

10 – Arresten van respectievelijk 18 juli 2007 (C-212/05, Jurispr. blz. I-6303), en 11 september 2007 (C-287/05, Jurispr. blz. I-6909). In de relevante punten van deze arresten wordt verwezen naar punt 31 van het arrest Ritter-Coulais, reeds aangehaald, waarin het Hof heeft geoordeeld dat „iedere gemeenschapsonderdaan die gebruik heeft gemaakt van het recht op vrij verkeer van werknemers en die een beroepswerkzaamheid in een andere lidstaat dan zijn woonstaat heeft uitgeoefend, ongeacht zijn woonplaats en zijn nationaliteit, binnen de werkingssfeer van artikel 48 van het EG-Verdrag [thans, na wijziging, artikel 39 EG] valt”. Zie ook arrest Lakebrink en Peters-Lakebrink, reeds aangehaald (punt 15).

11 – Arrest reeds aangehaald (punt 18).

12 – Arrest reeds aangehaald (punt 46).

13 – Arrest Hendrix, reeds aangehaald (punten 42 en 44).

14 – Arrest reeds aangehaald (punt 16).

15 – Ik voeg hieraan toe, ook al is dit evident, dat de clausule van artikel 39, lid 4, EG, volgens welke de bepalingen betreffende het vrij verkeer van werknemers niet van toepassing zijn op werknemers in overheidsdienst, aan Renneberg niet kan worden tegengeworpen, aangezien hij de Nederlandse nationaliteit heeft en reeds in betrekking was bij de gemeente voordat hij

gebruikmaakte van de vrijheid van verkeer van werknemers.

16 – Zie met name arrest van 23 februari 1994, Scholz (C?419/92, Jurispr. blz. I?505, punt 7).

17 – Zie met name arresten van 12 februari 1974, Sotgiu (152/73, Jurispr. blz. 153, punt 11); Schumacker, reeds aangehaald (punt 26), en 11 augustus 1995, Wielockx (C?80/94, Jurispr. blz. I?2493, punt 16).

18 – Zie met name reeds aangehaalde arresten Schumacker (punten 29 en 31), Wielockx (punten 17?19) en Lakebrink en Peters-Lakebrink (punten 27?29).

19 – Zie in die zin arrest Schumacker, reeds aangehaald, (punt 32), en arresten van 14 september 1999, Gschwind (C?391/97, Jurispr. blz. I?5451, punt 22); 16 mei 2000, Zurstrassen (C?87/99, Jurispr. blz. I?3337, punt 21); 12 december 2002, de Groot (C?385/00, Jurispr. blz. I?11819, punt 90); 12 juni 2003, Gerritse (C?234/01, Jurispr. blz. I?5933, punt 43); 1 juli 2004, Wallentin (C?169/03, Jurispr. blz. I?6443, punt 15), en 25 januari 2007 Meindl (C?329/05, Jurispr. blz. I?1107, punt 23).

20 – Zie met name reeds aangehaalde arresten Schumacker (punt 34) en Gschwind (punt 23) en arrest van 6 juli 2006, Conijn (C?346/04, Jurispr. blz. I?6137, punt 16).

21 – Zie reeds aangehaalde arresten Schumacker (punt 36), Gschwind (punt 27), de Groot (punt 89), Wallentin (punt 17) en Lakebrink en Peters-Lakebrink (punt 30).

22 – Zie reeds aangehaalde arresten Schumacker (punt 38), Wielockx (punten 21 en 22), Wallentin (punt 17) en Lakebrink en Peters-Lakebrink (punt 31).

23 – Arrest Ritter-Coulais, reeds aangehaald (punten 11?17).

24 – Arrest reeds aangehaald (punten 34?38).

25 – Conclusie van 1 maart 2005 in de reeds aangehaalde zaak Ritter-Coulais (punten 84?102).

26 – Zie in dit verband reeds aangehaalde conclusie van advocaat-generaal Léger (punten 98?102).

27 – Zie punten 36 en 37 van het arrest.

28 – Punt 33 van het reeds aangehaalde arrest Lakebrink en Peters-Lakebrink.

29 – Punt 34.

30 – Punt 35.

31 – Hetgeen in beginsel het geval is wanneer deze belastingplichtigen geen inkomsten verwerven in hun woonstaat.

32 – Ter herinnering: in mijn conclusie in die zaak ben ik niettemin, subsidiair, ingegaan op de opmerkingen waarmee de Luxemburgse regering, zo leek mij, in wezen trachtte aan te tonen dat de betrokken wettelijke regeling strekte tot waarborging van de samenhang van haar belastingstelsel (zie punten 44?52 van de reeds aangehaalde conclusie).

33 – Zie in dit verband voornoemde arresten Ritter-Coulais (punt 7) en Lakebrink en Peters-Lakebrink (punten 6?8) alsmede mijn conclusie in laatstgenoemde zaak (punt 39).

34 – Of wanneer dezelfde regel wordt toegepast op verschillende situaties [zie met name reeds aangehaalde arresten Schumacker (punt 30) en Lakebrink en Peters-Lakebrink (punt 27)].

35 – Zie ook in die zin de reeds aangehaalde conclusie van advocaat-generaal Léger (punten 98 en 99).

36 – Zie arresten Gilly, reeds aangehaald (punten 24-30); 21 september 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Jurispr. blz. I-6161, punt 57); De Groot, reeds aangehaald (punt 93); 19 januari 2006, Bouanich (C-265/04, Jurispr. blz. I-923, punt 49); Van Hilten-van der Heijden, reeds aangehaald (punt 47); 12 december 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Jurispr. blz. I-11673, punt 52), en 14 december 2006, Denkavit Internationaal en Denkavit France (C-170/05, Jurispr. blz. I-11949, punt 43).

37 – Deze verdeling is overigens gebaseerd op de internationale praktijk en het door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) opgestelde modelbelastingverdrag, waarvan het Hof regelmatig heeft opgemerkt dat het niet onredelijk is dat de lidstaten zich hierdoor laten leiden: zie met name reeds aangehaalde arresten Gilly (punt 31) en Van Hilten-van der Heijden (punt 48).

38 – Binnen een context waarin het ging om de vraag of een in Duitsland woonachtige Duitse staatsburger gerechtigd was om zich te beroepen op de bepalingen van het bilateraal belastingverdrag, heeft het Hof namelijk, mijns inziens terecht, de regel van niet-discriminerende behandeling, neergelegd in artikel 25, paragraaf 3, van dat verdrag, niet aangemerkt als verband houdende met de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen deze twee lidstaten [zie arrest van 5 juli 2003, D. (C-376/03, Jurispr. blz. I-5821, punten 60-62)].

39 – Zie in die zin arresten van 28 januari 1986, Commissie/Frankrijk (270/83, Jurispr. blz. 273, punt 26), en Denkavit Internationaal en Denkavit France, reeds aangehaald (punt 53).

40 – Zie de in voetnoot 39 aangehaalde rechtspraak. Ik merk ook op dat zelfs in de zaken waarin het Hof erkent dat het gaat om de keuze van een aanknopingsfactor ter verdeling van de bilaterale heffingsbevoegdheid, het Hof niettemin nagaat of deze keuze, die op zichzelf niet discriminerend is, geen „negatieve gevolgen kan hebben voor de betrokken belastingplichtigen” [zie reeds aangehaald arrest Gilly (punt 34)].

41 – Zie voor een soortgelijke redenering reeds aangehaald arrest Saint-Gobain ZN (punt 60).

42 – Arrest van 28 februari 2008 (C-293/06, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 44).

43 – Zie met name reeds aangehaalde arresten Lakebrink en Peters-Lakebrink (punt 22) en Deutsche Shell (punten 40 en 50).

44 – PB L 336, blz. 15.

45 – Zie in die zin arrest van 22 maart 2007, Talotta (C-383/05, Jurispr. blz. I-2555, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

46 – Zie in die zin met name arresten van 15 mei 1997, Futura Participations en Singer (C-250/95, Jurispr. blz. I-2471, punt 26); 11 maart 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Jurispr. blz. I-2409, punt 49); 7 september 2006, N (C-470/04, Jurispr. blz. I-7409, punt 40), en 18 januari 2007, Commissie/Zweden (C-104/06, Jurispr. blz. I-671, punt 25).

47 – Cursivering van mij.

48 – Teneinde iedere twijfel weg te nemen: het gaat niet om het toestaan van een dergelijke uitbreiding aan elke niet-ingezeten belastingplichtige die binnen de werkingssfeer van dit verdrag valt, en nog minder om het toestaan hiervan aan natuurlijke personen die staatsburgers zijn van een lidstaat die geen partij is bij het bilateraal belastingverdrag, aangezien het Hof een dergelijke uitbreiding in het reeds aangehaalde arrest D. heeft geweigerd (punten 54-60).

49 – Ik wijs erop dat de voorwaarden waaronder dit aspect van de fiscale draagkracht van een niet-ingezeten belastingplichtige die zijn belastbaar inkomen (nagenoeg) volledig verwerft in de werkstaat in aanmerking moet worden genomen, een zaak van het nationale recht zijn, onder eerbiediging van het gemeenschapsrecht: zie in die zin reeds aangehaald arrest De Groot (punten 114 en 115), alsmede mijn conclusie in de zaak die heeft geleid tot het voormelde arrest Lakebrink en Peters-Lakebrink (punt 41).

50 – Overigens dateerden het belastingjaar en de geldontwaarding die ten grondslag lag aan die zaak, van vóór de invoering van de euro.

51 – Zie met name conclusie van 8 november 2007 in de reeds aangehaalde zaak Deutsche Shell (punt 12).

52 – Punten 27 en 29-32 van het arrest. In tegenstelling, lijkt het, tot louter virtuele verliezen, van boekhoudkundige aard.

53 – Punt 42 (cursivering van mij).

54 – Punt 43. Het Hof verwijst bij wijze van analogie naar het arrest van 12 juli 2005, Schempp (C-403/03, Jurispr. blz. I-6421, punt 45) waarin het heeft geoordeeld dat „het Verdrag een burger van de Unie niet de garantie biedt dat de overbrenging van zijn werkzaamheden naar een andere lidstaat dan die waarin hij tot dan verbleef, fiscaal neutraal is. Gelet op de verschillen tussen de regelingen van de lidstaten ter zake, kan een dergelijke overbrenging naar gelang van het geval voor de burger op het vlak van de indirecte belastingen meer of minder voordelig of nadelig uitvallen”.

55 – Punt 44 (cursivering van mij).