ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

18 juli 2007 *

In zaak C-182/06,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Cour administrative (Luxemburg) bij beslissing van 6 april 2006, ingekomen bij het Hof op 10 april 2006, in de procedure

Luxemburgse Staat

tegen

Hans Ulrich Lakebrink,

Katrin Peters-Lakebrink,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, R. Schintgen, A. Tizzano, M. Ilešič en E. Levits (rapporteur), rechters,

* Procestaal: Frans.

advocaat-generaal: P. Mengozzi,
griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

— de Luxemburgse Staat, vertegenwoordigd door C. Schiltz als gemachtigde,

— H. U. Lakebrink en K. Peters-Lakebrink, vertegenwoordigd door M. Kleyr, avocat,

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door H. G. Sevenster en M. de Mol als gemachtigden,

— de Zweedse regering, vertegenwoordigd door K. Wistrand als gemachtigde,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en J.-P. Keppenne als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 29 maart 2007,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 39 EG.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Luxemburgse Staat, enerzijds, en H. U. Lakebrink en K. Peters-Lakebrink (hierna: „echtelieden Lakebrink"), anderzijds, ter zake van de inkomstenbelasting waaraan laatstgenoemden over het jaar 2002 in Luxemburg zijn onderworpen.

Toepasselijke bepalingen, hoofdgeding en prejudiciële vraag

3 De echtelieden Lakebrink, Duitse staatsburgers die in Duitsland wonen, werken beiden uitsluitend in loondienst in Luxemburg. Zij hebben voor het jaar 2002 verzocht, in die lidstaat gezamenlijk te worden belast in de zin van artikel 157 ter van de Loi modifiée du 4 décembre 1967 relative à l'impôt sur le revenu (gewijzigde wet van 4 december 1967 op de inkomstenbelasting; hierna: „LIR").

4 In hun bij de Luxemburgse fiscus ingediende belastingaangifte vermeldden de echtelieden Lakebrink een bedrag van 26 080 EUR aan negatieve inkomsten uit de verhuur van twee onroerende goederen in Duitsland waarvan zij eigenaar zijn, maar die zij niet zelf betrekken. Zij verzochten dat bij de bepaling van het belastingtarief voor ingezetenen rekening zou worden gehouden met deze verliezen uit verhuur.

5 Die negatieve huurinkomsten zijn naar behoren vastgesteld in de belastingaanslag van de echtelieden voor het jaar 2002 die op 30 juli 2003 door het Finanzamt Trier (Duitsland) is opgesteld. Blijkens die belastingaanslag hadden de echtelieden Lakebrink in Duitsland geen belastbare inkomsten. Zij hebben daar dan ook geen belasting betaald.

6 Op hun verzoek werden de echtelieden Lakebrink in Luxemburg gezamenlijk belast. Overeenkomstig artikel 157 ter LIR werd de belasting berekend tegen het tarief dat van toepassing zou zijn geweest indien zij ingezetenen van die lidstaat waren geweest. Bij de vaststelling van dat tarief is evenwel geen rekening gehouden met de negatieve inkomsten uit de verhuur van hun onroerende goederen in Duitsland.

7 Artikel 157 ter LIR bepaalt namelijk dat in afwijking van de belastingregeling voor ingezeten belastingplichtigen, waarin de progressieregel voor de berekening van het belastingtarief van toepassing is op alle inkomsten waarover andere staten belasting mogen heffen, in de belastingregeling voor niet-ingezeten belastingplichtigen de progressieregel overeenkomstig artikel 134 LIR alleen van toepassing is op de binnenlandse inkomsten en de buitenlandse beroepsinkomsten van die belastingplichtigen.

8 Op basis van artikel 4 van de op 23 augustus 1958 tussen de Luxemburgse Staat en de Bondsrepubliek Duitsland gesloten overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting en houdende bepalingen inzake wederzijdse administratieve bijstand op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en op het gebied van gemeentelijke bedrijfsbelasting en grondbelasting, wordt de belasting over de inkomsten uit de verhuur van een onroerend goed geheven door de staat waar dat goed gelegen is, in casu de Bondsrepubliek Duitsland.

9 De echtelieden Lakebrink hebben bezwaar gemaakt tegen de door de Luxemburgse fiscus vastgestelde aanslag in de inkomstenbelasting. Een antwoord op dat bezwaar is uitgebleven. Het Luxemburgse Tribunal administratif verklaarde hun beroep tot herziening van die aanslag gegrond.

10 De Luxemburgse Staat heeft tegen deze beslissing hoger beroep ingesteld bij de Cour administrative. Deze rechterlijke instantie vraagt zich met name af of de toepassing van artikel 157 ter LIR, voor zover dat impliceert dat wordt geweigerd om bij de vaststelling van het tarief van de belasting over de inkomsten die de echtelieden Lakebrink in Luxemburg hebben verkregen, rekening te houden met de negatieve inkomsten uit de verhuur van hun onroerende goederen in Duitsland, een bij artikel 39 EG verboden indirecte discriminatie oplevert.

11 Daarop heeft de Cour administrative de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moet artikel 39 EG aldus worden uitgelegd, dat het in de weg staat aan een nationale regeling, zoals die welke in [...] Luxemburg is ingevoerd bij artikel 157 ter LIR, op grond waarvan een gemeenschapsburger die niet in Luxemburg woont en uit Luxemburgse bron inkomsten uit arbeid in loondienst verkrijgt, welke inkomsten het grootste deel van zijn belastbare inkomen vormen, zich voor de bepaling van het op zijn inkomsten uit Luxemburgse bron toepasselijke belastingtarief niet kan beroepen op zijn negatieve inkomsten uit de verhuur van in een andere lidstaat — in casu Duitsland — gelegen onroerende goederen die hij niet persoonlijk gebruikt?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

12 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 39 EG aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale regeling als die in het hoofdgeding, op grond waarvan een gemeenschapsburger die niet woont in de lidstaat waar hij inkomsten verkrijgt welke het grootste deel van zijn belastbare inkomen vormen, zich voor de bepaling van het op die inkomsten toepasselijke belastingtarief niet kan beroepen op de negatieve inkomsten uit de verhuur van in een andere lidstaat gelegen onroerende goederen die hij niet persoonlijk gebruikt, terwijl een ingezetene van de eerste staat dat wel kan.

13 Het belastingstelsel dat is ingevoerd bij de in het hoofdgeding aan de orde zijnde wettelijke regeling, verschilt naargelang de werknemer die het grootste deel van zijn belastbare inkomen in Luxemburg ontvangt, daar al dan niet gevestigd is.

14 In dit verband zij er allereerst aan herinnerd dat, ofschoon de directe belastingen als zodanig niet tot de bevoegdheidssfeer van de Europese Gemeenschap behoren, de lidstaten niettemin verplicht zijn de bij hen verbleven bevoegdheden in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen (zie met name arresten van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punt 21, en 3 oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Jurispr. blz. I-9461, punt 30).

15 Verder valt iedere gemeenschapsburger die een beroepswerkzaamheid in een andere lidstaat dan zijn woonstaat heeft uitgeoefend, ongeacht zijn woonplaats en zijn nationaliteit, binnen de werkingssfeer van artikel 39 EG (zie arrest van 21 februari 2006, Ritter-Coulais, C-152/03, Jurispr. blz. I-1711, punt 31).

16 Derhalve valt de situatie van de echtelieden Lakebrink, die werkten in een andere lidstaat dan hun woonstaat, binnen de werkingssfeer van artikel 39 EG.

17 Ten slotte volgt uit vaste rechtspraak dat de bepalingen van het EG-Verdrag inzake het vrije verkeer van personen beogen het de gemeenschapsburgers gemakkelijker te maken, op het gehele grondgebied van de Gemeenschap om het even welk beroep uit te oefenen, en in de weg staan aan regelingen die deze onderdanen zouden kunnen benadelen wanneer zij op het grondgebied van een andere lidstaat een economische activiteit willen verrichten (zie arresten van 15 juni 2000, Sehrer, C-302/98, Jurispr. blz. I-4585, punt 32, en 13 november 2003, Schilling en Fleck-Schilling, C-209/01, Jurispr. blz. I-13389, punt 24).

18 De echtelieden Lakebrink, die werken in Luxemburg maar wonen in Duitsland, hadden volgens de Luxemburgse wettelijke regeling, anders dan degenen die in Luxemburg wonen en werken, niet het recht te vragen dat bij de vaststelling van het op hun in Luxemburg verkregen inkomsten toepasselijke belastingtarief rekening zou worden gehouden met het verlies van inkomsten uit de verhuur van hun in Duitsland gelegen onroerende goederen.

19 Derhalve worden niet-ingezeten werknemers als de echtelieden Lakebrink door de regeling die in het hoofdgeding aan de orde is, minder gunstig behandeld dan ingezeten werknemers.

20 De Luxemburgse en de Nederlandse regering stellen daarentegen dat deze regeling, nu zij geen rekening houdt met andere buitenlandse inkomsten dan beroepsinkomsten, ongeacht of die positief of negatief zijn, niet-ingezeten belastingplichtigen doorgaans gunstiger behandelt dan ingezeten belastingplichtigen.

21 Een dergelijke globale beoordeling van de gevolgen van de betrokken regeling kan niet worden aanvaard, aangezien zij het verbod van artikel 39 EG zinledig zou maken.

22 Hoewel een regeling als die in het hoofdgeding belastingvoordelen kan verlenen aan niet-ingezeten belastingplichtigen die positieve of althans overwegend positieve buitenlandse inkomsten aanvoeren die geen beroepsinkomsten zijn, is dat niet het geval voor niet-ingezeten belastingplichtigen als de echtelieden Lakebrink, wier buitenlandse inkomsten die geen beroepsinkomsten zijn, slechts negatief zijn.

23 Zoals de advocaat-generaal in punt 29 van zijn conclusie opmerkt, kan de omstandigheid dat de betrokken regeling in een situatie als die in het hoofdgeding nadelig is voor niet-ingezetenen, evenwel niet worden gecompenseerd door de omstandigheid dat die regeling in andere situaties niet-ingezetenen niet ongunstiger behandelt dan ingezetenen.

24 In dat verband is het vaste rechtspraak dat een ongunstige fiscale behandeling die in strijd is met een fundamentele vrijheid, niet kan worden gerechtvaardigd door andere fiscale voordelen, als die voordelen al bestaan (zie arrest van 12 december 2000, De Groot, C-385/00, Jurispr. blz. I-11819, punt 97 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 Verder moet worden opgemerkt dat werknemers als de echtelieden Lakebrink, die geen belastbare inkomsten hebben in hun woonstaat, niet kunnen verzoeken om rekening te houden met het verlies van inkomsten uit de verhuur van hun in die staat gelegen onroerende goederen, zodat hun elke mogelijkheid wordt ontzegd om bij de vaststelling van het belastingtarief voor hun gezamenlijke inkomsten rekening te doen houden met hun negatieve huurinkomsten.

26 Onderzocht moet dus worden of het belastingnadeel voor werknemers die niet in Luxemburg wonen, zoals de echtelieden Lakebrink, een bij artikel 39 EG verboden indirecte discriminatie op grond van nationaliteit kan opleveren.

27 Volgens vaste rechtspraak is immers slechts sprake van discriminatie wanneer verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties of wanneer dezelfde regel wordt toegepast op verschillende situaties (arrest Schumacker, reeds aangehaald, punt 30; arresten van 29 april 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Jurispr. blz. I-2651, punt 26, en 22 mars 2007, Talotta, C-383/05, Jurispr. blz. I-2555, punt 18).

28 De situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen ter zake van directe belastingen zijn evenwel in de regel niet vergelijkbaar (arrest Schumacker, reeds aangehaald, punt 31).

29 Wanneer een lidstaat een niet-ingezeten belastingplichtige niet in aanmerking laat komen voor bepaalde belastingvoordelen die hij aan de ingezeten belastingplichtigen verleent, is dat in de regel dus niet discriminerend, aangezien deze twee categorieën belastingplichtigen zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden.

30 Volgens vaste rechtspraak 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 (zie met name arrest Schumacker, reeds aangehaald, punt 36).

31 Volgens die rechtspraak is de discriminatie gelegen in het feit dat met de persoonlijke en de gezinssituatie van 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, noch in de woonstaat noch in de staat waarin hij werkzaam is, rekening wordt gehouden (arrest Schumacker, reeds aangehaald, punt 38).

32 Die rechtspraak is van toepassing in een situatie als die van het hoofdgeding.

33 De in punt 31 van dit arrest genoemde discriminatie betreft namelijk a fortiori niet-ingezeten werknemers als de echtelieden Lakebrink, die, zoals in punt 25 van dit arrest is beklemtoond, geen inkomsten hebben in hun woonstaat en die alle inkomsten van hun gezin verwerven uit werkzaamheden in de werkstaat.

34 Anderzijds heeft de ratio van de discriminatie die het Hof in het arrest Schumacker heeft vastgesteld en waaraan in punt 31 van dit arrest is herinnerd, zoals de advocaat-generaal in punt 36 van zijn conclusie heeft opgemerkt, betrekking 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 (zie ook conclusie van advocaat-generaal Léger bij arrest Ritter-Coulais, reeds aangehaald, punten 97-99); de fiscale draagkracht kan trouwens worden geacht deel uit te maken van de persoonlijke situatie van de niet-ingezetene in de zin van het arrest Schumacker.

35 De weigering van de belastingadministratie van een lidstaat om rekening te houden met de negatieve inkomsten uit de verhuur van de in het buitenland gelegen onroerende goederen van een belastingplichtige, is dus een bij artikel 39 EG verboden discriminatie.

36 Bijgevolg moet op de vraag worden geantwoord dat artikel 39 EG aldus moet worden uitgelegd, dat het in de weg staat aan een nationale regeling op grond waarvan een gemeenschapsburger die niet woont in de lidstaat waar hij inkomsten verkrijgt welke het grootste deel van zijn belastbare inkomen vormen, niet kan vragen dat voor de bepaling van het op die inkomsten toepasselijke belastingtarief rekening wordt gehouden met de negatieve inkomsten uit de verhuur van in een andere lidstaat gelegen onroerende goederen die hij niet persoonlijk gebruikt, terwijl een ingezetene van de eerste staat dat wel kan.

Kosten

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

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

Artikel 39 EG moet aldus worden uitgelegd, dat het in de weg staat aan een nationale regeling op grond waarvan een gemeenschapsburger die niet woont in de lidstaat waar hij inkomsten verkrijgt welke het grootste deel van zijn belastbare inkomen vormen, niet kan vragen dat voor de bepaling van het op die inkomsten toepasselijke belastingtarief rekening wordt gehouden met de negatieve inkomsten uit de verhuur van in een andere lidstaat gelegen onroerende goederen die hij niet persoonlijk gebruikt, terwijl een ingezetene van de eerste staat dat wel kan.

ondertekeningen