ARREST VAN HET HOF (Derde kamer)

15 oktober 2009 *

In zaak C-35/08,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Finanzgericht Baden-Württemberg (Duitsland) bij beslissing van 22 januari 2008, ingekomen bij het Hof op 31 januari 2008, in de procedure

Grundstücksgemeinschaft Busley en Cibrian Fernandez

tegen

Finanzamt Stuttgart-Körperschaften,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Derde kamer),

samengesteld als volgt: J. N. Cunha Rodrigues, president van de Tweede kamer, waarnemend voor de president van de Derde kamer, P. Lindh, A. Rosas, U. Lõhmus (rapporteur) en A. Ó Caoimh, rechters,

* Procestaal: Duits.

advocaat-generaal: E. Sharpston,
griffier: B. Fülöp, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 26 maart 2009,

gelet op de opmerkingen van:

— Grundstücksgemeinschaft Busley en Cibrian Fernandez, vertegenwoordigd door R. Busley, Rechtsanwalt,

— het Finanzamt Stuttgart-Körperschaften, vertegenwoordigd door H. Henzler als gemachtigde,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Lumma en C. Blaschke als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en W. Mölls als gemachtigden,

— de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA, vertegenwoordigd door P. Bjørgan en L. Armati als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 18 EG en 56 EG.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen P. Busley en B. Cibrian Fernandez, als gezamenlijke erfgenamen, en het Finanzamt Stuttgart-Körperschaften (de voor vennootschappen bevoegde belastingdienst; hierna: „Finanzamt") over de fiscale behandeling, voor de jaren 1997 tot en met 2003, van inkomsten uit een in Spanje gelegen woonhuis dat zij van hun ouders hadden geërfd.

Rechtskader

Gemeenschapsregeling

3 Artikel 1, lid 1, van richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag (ingetrokken bij het Verdrag van Amsterdam) (PB L 178, blz. 5) bepaalt:

„Onverminderd de hiernavolgende bepalingen heffen de lidstaten de beperkingen op met betrekking tot het kapitaalverkeer tussen ingezetenen van de lidstaten. Teneinde de toepassing van deze richtlijn te vergemakkelijken, worden de verschillende categorieën kapitaalverkeer ingedeeld volgens de nomenclatuur van bijlage I."

4 Tot de kapitaalbewegingen opgesomd in bijlage I bij richtlijn 88/361 behoort, onder rubriek XI van deze bijlage, het kapitaalverkeer van persoonlijke aard, daaronder begrepen nalatenschappen en legaten.

Nationale regeling

5 § 2a, lid 1, Einkommensteuergesetz (Duitse wet inzake inkomstenbelastingen), zoals van toepassing tijdens de jaren 1997 tot en met 2003 (hierna: „EStG"), schrijft voor dat bepaalde categorieën van buitenlandse negatieve inkomsten alleen kunnen worden verrekend met soortgelijke positieve inkomsten uit dezelfde staat als de negatieve inkomsten. Voor zover de negatieve inkomsten niet op deze wijze kunnen worden verrekend, worden zij afgetrokken van soortgelijke positieve inkomsten die de belastingplichtige voor de daaropvolgende aanslagjaren uit dezelfde staat ontvangt. De aftrek is enkel toegestaan wanneer de negatieve inkomsten voor de voorafgaande aanslagjaren niet in aanmerking konden worden genomen. Tot deze categorieën behoren, onder punt 6, sub a, van de eerste volzin van dat lid, negatieve inkomsten uit

verhuur en verpachting van onroerende zaken of van zaken die een economische eenheid vormen, wanneer deze in een andere staat zijn gelegen.

6 § 7, lid 4, eerste volzin, EStG, betreffende de aftrek voor afschrijving tot volledige afschrijving, bepaalt in punt 1 dat jaarlijks 3 % mag worden afgetrokken van de aankoopprijs of de bouwprijs van gebouwen die tot het vermogen van een onderneming behoren, niet als woning worden gebruikt en waarvoor de bouwaanvraag werd ingediend na 31 maart 1985. In punt 2 van dezelfde volzin zijn de jaarlijkse afschrijvingspercentages vastgesteld voor gebouwen die niet aan deze voorwaarden voldoen; zo bedraagt voor na 31 december 1924 afgewerkte gebouwen de jaarlijkse aftrek 2 % van de aankoopprijs of de bouwprijs.

7 In afwijking van het bepaalde in § 7, lid 4, EStG is overeenkomstig § 7, lid 5, eerste volzin, ervan een degressieve afschrijving mogelijk voor in het binnenland gelegen gebouwen die door de belastingplichtige zijn opgetrokken of uiterlijk vóór het einde van het jaar van afwerking aangekocht. Ingevolge punt 3, sub a, van deze volzin, kunnen voor de gebouwen bedoeld in § 7, lid 4, eerste volzin, punt 2, EStG die de belastingplichtige heeft opgetrokken op grond van een na 28 februari 1989 en vóór 1 januari 1996 ingediende bouwaanvraag of heeft aangekocht op grond van een obligatoire overeenkomst die na 28 februari 1989 en vóór 1 januari 1996 rechtsgeldig werd afgesloten, de volgende afschrijvingspercentages van de aankoopprijs of bouwprijs van deze gebouwen worden toegepast, voor zover zij als woonhuis worden gebruikt:

— in het jaar van afwerking en in de volgende drie jaar: 7 % per jaar,

— in de volgende zes jaar: 5 % per jaar,

— in de volgende zes jaar: 2 % per jaar,

— in de volgende 24 jaar: 1,25 % per jaar.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

8 Verzoekers in het hoofdgeding zijn broer en zus en hebben de Spaanse nationaliteit. Sinds hun geboorte wonen zij in Duitsland. In de jaren 1997 tot en met 2003 hebben zij inkomsten uit een beroepswerkzaamheid in loondienst ontvangen en waren zij in Duitsland onbeperkt belastingplichtig in de inkomstenbelasting.

9 In 1990 zijn de ouders van verzoekers in het hoofdgeding, eveneens Spaanse staatsburgers, begonnen met de bouw van een woonhuis in Spanje, dat in 1993 werd afgewerkt. De moeder en de vader van verzoekers in het hoofdgeding zijn overleden in 1995 respectievelijk 1996. Bij het openvallen van de nalatenschap, in november 1996, zijn verzoekers eigenaar van dit woonhuis geworden als gezamenlijke erfgenamen („Erbengemeinschaft"), maar zij hebben nooit in dit huis gewoond. Het werd vanaf 1 januari 2001 verhuurd en in 2006 verkocht.

10 In hun belastingaangiften die verzoekers in het hoofdgeding bij het Finanzamt hebben ingediend voor de jaren 1997 tot en met 2003, hebben zij voor dat woonhuis verzocht om de degressieve afschrijving zoals voorzien in § 7, lid 5, EStG toe te passen en om de beperkte verliesverrekening zoals voorzien in § 2a, lid 1, eerste volzin, punt 6, sub a, EStG niet toe te passen. Het Finanzamt heeft dit verzoek afgewezen en toepassing gemaakt van laatstgenoemde bepaling en van de lineaire afschrijving zoals voorzien in § 7, lid 4, EStG op grond dat het woonhuis niet in het binnenland was gelegen.

11 Aangezien het Finanzamt niet had beslist op de bezwaren die tegen deze afwijzende beslissing waren ingediend, hebben verzoekers in het hoofdgeding beroep ingesteld bij de verwijzende rechter op grond dat de fiscale behandeling van de inkomsten uit hun in Spanje gelegen woonhuis in strijd was met de artikelen 39 EG en 43 EG.

12 De verwijzende rechter is van oordeel dat het beroep van verzoekers in het hoofdgeding naar nationaal recht ongegrond is, daar het betrokken woonhuis buiten Duitsland is gelegen. Toch heeft de verwijzende rechter twijfels over de verenigbaarheid met artikel 56 EG van de §§ 2a, lid 1, eerste volzin, punt 6, sub a, en 7, lid 5, EStG en hij preciseert dat, mocht het Hof vaststellen dat het EG-Verdrag zich verzet tegen een nationale regeling als laatstgenoemde bepalingen, het beroep gegrond moet worden verklaard.

13 Daarop heeft het Finanzamt Baden-Württemberg de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende vragen gesteld:

„1) a) Staat artikel 56 EG eraan in de weg dat een in Duitsland onbeperkt belastingplichtige natuurlijke persoon verliezen uit verhuur en verpachting van een in een andere lidstaat van de Europese Unie gelegen onroerende zaak — anders dan het verlies uit een in het binnenland gelegen onroerende zaak — niet kan aftrekken van zijn belastbaar inkomen in Duitsland voor het jaar waarin deze verliezen zijn ontstaan?

b) Is het daarbij van belang of de natuurlijke persoon de investering in de onroerende zaak zelf heeft verricht, of is er ook sprake van schending van het gemeenschapsrecht wanneer de natuurlijke persoon door vererving eigenaar van de in een andere lidstaat gelegen onroerende zaak is geworden?

2) Staat artikel 56 EG eraan in de weg dat een in Duitsland onbeperkt belastingplichtige natuurlijke persoon bij de vaststelling van de inkomsten uit verhuur en verpachting van een in een andere lidstaat van de Europese Unie gelegen onroerende zaak enkel de normale afschrijving kan toepassen, terwijl hij voor in het binnenland gelegen onroerende zaken de hogere degressieve afschrijving kan toepassen?

3) Indien de eerste en de tweede vraag ontkennend worden beantwoord, zijn de betrokken nationale bepalingen dan in strijd met het in artikel 18 EG vervatte beginsel van vrij verkeer?"

14 Ter terechtzitting hebben verzoekers in het hoofdgeding het Hof erop gewezen dat het Finanzamt hun een mededeling had gestuurd, met melding dat hun verzoek tot verrekening van het verlies uit de verhuur van hun in Spanje gelegen woonhuis, zijnde het voorwerp van de eerste prejudiciële vraag, werd toegewezen. Aangezien de verwijzende rechter het Hof echter niet heeft gemeld dat deze vraag werd ingetrokken, dient het Hof erop te antwoorden.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste en tweede vraag

15 Met zijn eerste en zijn tweede vraag, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 56 EG zich verzet tegen een wettelijke regeling van een lidstaat inzake de inkomstenbelasting, die ingezeten en onbeperkt belastingplichtige natuurlijke personen enkel op voorwaarde dat een onroerende zaak op het grondgebied van deze lidstaat is gelegen, het recht verleent om een verlies uit verhuur en verpachting van deze onroerende zaak in het jaar waarin dat

verlies is ontstaan in aftrek te brengen op de belastbare grondslag, en om bij de vaststelling van de inkomsten uit deze zaak een degressieve afschrijving toe te passen.

16 Bovendien vraagt de verwijzende rechter of artikel 56 EG van toepassing is op een situatie zoals in het hoofdgeding, waarin de betrokkenen door vererving eigenaar van de onroerende zaak zijn geworden.

17 Volgens vaste rechtspraak heeft, aangezien het Verdrag geen definitie bevat van het begrip „kapitaalverkeer" in de zin van artikel 56, lid 1, EG, de nomenclatuur in bijlage I bij richtlijn 88/361 een indicatieve waarde, ook al is deze richtlijn vastgesteld op basis van de artikelen 69 en 70, lid 1, EEG-Verdrag (nadien de artikelen 69 en 70, lid 1, EG-Verdrag, ingetrokken bij het Verdrag van Amsterdam), waarbij de nomenclatuur die zij bevat, zoals in de derde alinea van de inleiding van die bijlage te kennen wordt gegeven, het begrip „kapitaalverkeer" geenszins beperkt (zie met name arresten van 14 september 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Jurispr. blz. I-8203, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 12 februari 2009, Block, C-67/08, Jurispr. blz. I-883, punt 19).

18 Het Hof, dat er met name op heeft gewezen dat erfopvolgingen, die hierin bestaan dat één of meerdere personen de nalatenschap van een overledene verkrijgen, vallen onder rubriek XI van bijlage I bij richtlijn 88/361, met het opschrift „Kapitaalverkeer van persoonlijke aard", heeft geoordeeld dat erfopvolgingen, ongeacht of zij geldsommen, onroerende of roerende zaken betreffen, kapitaalverkeer in de zin van artikel 56 EG vormen, tenzij alle constituerende elementen binnen één lidstaat gelegen zijn (zie met name arresten van 23 februari 2006, Van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Jurispr. blz. I-1957, punten 40-42; 11 september 2008, Arens-Sikken, C-43/07, Jurispr. blz. I-6887, punt 30, en 27 januari 2009, Persche, C-318/07, Jurispr. blz. I-359, punten 26 en 27, en arrest Block, reeds aangehaald, punt 20).

19 Een situatie waarin natuurlijke personen die in Duitsland wonen en in deze lidstaat onbeperkt belastingplichtig zijn, een in Spanje gelegen woonhuis erven, valt bijgevolg

onder artikel 56 EG. Het is dus niet nodig te onderzoeken of de artikelen 39 EG en 43 EG, waarop verzoekers in het hoofdgeding zich beroepen, van toepassing zijn.

20 Aangaande het bestaan van beperkingen van het kapitaalverkeer in de zin van artikel 56, lid 1, EG zij eraan herinnerd dat de door deze bepaling verboden maatregelen mede de maatregelen omvatten die niet-ingezetenen ervan kunnen doen afzien, in een lidstaat investeringen te doen, of ingezetenen van bedoelde lidstaat kunnen ontmoedigen in andere staten investeringen te doen (zie arresten van 25 januari 2007, Festersen, C-370/05, Jurispr. blz. I-1129, punt 24; 18 december 2007, A, C-101/05, Jurispr. blz. I-11531, punt 40, en 22 januari 2009, STEKO Industriemontage, C-377/07, Jurispr. blz. I-299, punt 23).

21 Als dergelijke beperkingen kunnen niet alleen worden aangemerkt nationale maatregelen die de aankoop van een in een andere lidstaat gelegen onroerende zaak kunnen verhinderen of beperken, maar ook nationale maatregelen die het behoud van een dergelijke zaak kunnen ontmoedigen (zie, mutatis mutandis, arrest STEKO Industriemontage, reeds aangehaald, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

22 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt, ten eerste, dat bij de vaststelling van de belastbare grondslag van het inkomen van een belastingplichtige in Duitsland het verlies op inkomsten uit met name de verhuur van een in Duitsland gelegen onroerende zaak volledig kan worden verrekend in het jaar waarin dat verlies is ontstaan. Overeenkomstig § 2a, lid 1, eerste volzin, punt 6, sub a, EStG is het verlies op de verhuur van een buiten het nationale grondgebied gelegen onroerende zaak slechts aftrekbaar van latere positieve inkomsten uit de verhuur van deze onroerende zaak.

23 Ten tweede kan een belastingplichtige in Duitsland ingevolge § 7, lid 5, EStG een op het nationale grondgebied gelegen onroerende zaak degressief afschrijven mits is voldaan aan de in deze bepaling gestelde voorwaarden. In de eerste jaren kan een degressieve afschrijving leiden tot een aanzienlijk hoger verlies op huurinkomsten en dus tot een

aanzienlijk minder hoger belastingdruk voor deze belastingplichtige dan het geval is bij de lineaire afschrijving voorzien in § 7, lid 4, eerste volzin, punt 2, EStG, die de enige mogelijke afschrijving is voor de in deze bepaling bedoelde onroerende zaken die buiten het grondgebied van Duitsland zijn gelegen.

24 Weliswaar kunnen de negatieve inkomsten die voor een in Duitsland wonende belastingplichtige ontstaan uit een in een andere lidstaat verhuurde onroerende zaak, uiteindelijk in Duitsland worden verrekend voor zover naderhand positieve inkomsten uit deze zaak worden gehaald. Bovendien heeft, zoals het Finanzamt opmerkt, de degressieve afschrijving enkel uitstel van belasting door vervroegde afschrijvingen tot gevolg.

25 Zelfs ingeval deze belastingplichtige de onroerende zaak gedurende een voldoende lange periode onder zich heeft om het verlies volledig te kunnen verrekenen met latere positieve inkomsten en om de aankoopprijs of de bouwprijs van deze zaak volledig te kunnen afschrijven, kan hij, anders dan een in Duitsland wonende belastingplichtige die in een onroerende zaak in deze lidstaat heeft geïnvesteerd, dat verlies toch niet onmiddellijk verrekenen en evenmin een hoger beginafschrijvingspercentage toepassen en verliest hij, zoals de Commissie van de Europese Gemeenschappen benadrukt, een cashflowvoordeel (zie, mutatis mutandis, arresten van 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Jurispr. blz. I-11753, punten 84 en 153, en 29 maart 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Jurispr. blz. I-2647, punt 29).

26 Bijgevolg is de fiscale situatie van een in Duitsland wonende en onbeperkt belastingplichtige natuurlijke persoon die, zoals verzoekers in het hoofdgeding, in een andere lidstaat een onroerende zaak bezit, minder gunstig dan wanneer deze zaak in Duitsland zou zijn gelegen.

27 Dat belastingnadeel kan een dergelijk persoon ontmoedigen om in een in een andere lidstaat gelegen onroerende zaak te investeren of om een dergelijke zaak waarvan hij

eigenaar is, te behouden. Nationale maatregelen zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, vormen dus bij artikel 56 EG in beginsel verboden beperkingen van het vrije verkeer van kapitaal.

28 Niettemin dient te worden onderzocht of deze beperkingen gerechtvaardigd zijn, zoals het Finanzamt en de Duitse regering aanvoeren, zodat het kan gaan om aanvaardbare beperkingen op voorwaarde dat zij geschikt zijn om de verwezenlijking van het gestelde doel te waarborgen en niet verder gaan dan ter bereiking van dat doel noodzakelijk is (zie in die zin arresten van 11 oktober 2007, ELISA, C-451/05, Jurispr. blz. I-8251, punt 79; 17 januari 2008, Commissie/Duitsland, C-152/05, Jurispr. blz. I-39, punt 26, en 10 februari 2009, Commissie/Italië, C-110/05, Jurispr. blz. I-519, punt 59).

29 Met betrekking tot § 2a, lid 1, eerste volzin, punt 6, sub a, EStG stelt het Finanzamt dat deze bepaling in overeenstemming is met het territorialiteitsbeginsel, zoals dat door het Hof is erkend in punt 22 van het arrest van 15 mei 1997, Futura Participations en Singer (C-250/95, Jurispr. blz. I-2471).

30 Dat beginsel, dat dient om er bij de toepassing van het gemeenschapsrecht voor te zorgen dat rekening wordt gehouden met de grenzen van de belastingbevoegdheden van de lidstaten, verzet zich er echter niet tegen dat een in een lidstaat onbeperkt belastingplichtige negatieve inkomsten uit een in een andere lidstaat gelegen onroerende zaak verrekent (zie, mutatis mutandis, arrest Rewe Zentralfinanz, reeds aangehaald, punt 69). Bijgevolg kan deze bepaling, krachtens welke verzoekers in het hoofdgeding, die in Duitsland onbeperkt belastingplichtig zijn, het verlies uit hun in Spanje gelegen woonhuis niet kunnen verrekenen, niet worden beschouwd als een toepassing van het territorialiteitsbeginsel.

31 Met betrekking tot § 7, lid 5, EStG stellen het Finanzamt en de Duitse regering dat punt 3, sub a, van de eerste volzin van dat lid tot doel heeft de bouw van huurwoningen aan te moedigen om te voldoen aan een tekort aan dergelijke woningen voor de Duitse bevolking. Volgens hen vormt deze sociaal-politieke doelstelling een dwingende reden van algemeen belang. Deze regering heeft voorts in antwoord op de vragen die het Hof ter terechtzitting heeft gesteld, gepreciseerd dat uitsluitend huurwoningen in aanmer-

king kunnen komen voor de in deze bepaling voorziene degressieve afschrijving en dat deze bepaling werd vastgesteld om een algemeen tekort aan dergelijke woningen in Duitsland terug te dringen.

32 Gesteld dat deze doelstelling een beperking van het vrije verkeer van kapitaal kan rechtvaardigen, het blijkt niet dat een dergelijke nationale maatregel, met een duidelijk onderscheid naargelang de huurwoningen op of buiten het nationale grondgebied zijn gelegen, geschikt is om de verwezenlijking ervan te waarborgen. In plaats van gebieden met een uitgesproken schaarste aan dergelijke woningen te viseren houdt § 7, lid 5, eerste volzin, punt 3, sub a, EStG, zoals verzoekers in het hoofdgeding en de Commissie ter terechtzitting hebben gepreciseerd, immers geen rekening met de behoefte in de verschillende regio's in Duitsland. Bovendien kan elke soort huurwoning, van de meest eenvoudige tot de meest luxueuze woning, in aanmerking komen voor degressieve afschrijving. Derhalve kan niet worden aangenomen dat privé-investeerders, die met name vanuit financiële overwegingen handelen, tegemoetkomen aan de vermeende sociaal-politieke doelstelling van deze bepaling.

33 Op de eerste en de tweede vraag dient dus te worden geantwoord dat artikel 56 EG zich verzet tegen een wettelijke regeling van een lidstaat inzake de inkomstenbelasting, die ingezeten en onbeperkt belastingplichtige natuurlijke personen enkel op voorwaarde dat een onroerende zaak op het grondgebied van deze lidstaat is gelegen, het recht verleent om een verlies uit verhuur en verpachting van deze onroerende zaak in het jaar waarin dat verlies is ontstaan in aftrek te brengen op de belastbare grondslag, en om bij de vaststelling van de inkomsten uit deze zaak een degressieve afschrijving toe te passen.

Derde vraag

34 Gelet op het antwoord op de eerste en de tweede vraag behoeft de derde vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

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

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

Artikel 56 EG verzet zich tegen een wettelijke regeling van een lidstaat inzake de inkomstenbelasting, die ingezeten en onbeperkt belastingplichtige natuurlijke personen enkel op voorwaarde dat een onroerende zaak op het grondgebied van deze lidstaat is gelegen, het recht verleent om een verlies uit verhuur en verpachting van deze onroerende zaak in het jaar waarin dat verlies is ontstaan in aftrek te brengen op de belastbare grondslag, en om bij de vaststelling van de inkomsten uit deze zaak een degressieve afschrijving toe te passen.

ondertekeningen