CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL P. MENGOZZI van 29 maart 2007 [1]

1. Met de onderhavige prejudiciële verwijzing wenst de Luxemburgse Cour administrative in wezen van het Hof te vernemen of een nationale regeling als die 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") indruist tegen het beginsel van vrij verkeer van werknemers (artikel 39 EG). Op grond van die bepaling wordt bij de vaststelling van het tarief waartegen in het Groothertogdom Luxemburg belastbare inkomsten worden belast, geen rekening gehouden met verliezen die een gemeenschapsburger die niet in het Groothertogdom woont maar daar toch het grootste deel van zijn inkomsten verkrijgt, lijdt bij de verhuur van onroerende goederen in een andere lidstaat.

2. Het Hof heeft zich reeds over een soortgelijke vraag uitgesproken in de zaak Ritter-Coulais, waarin het de verenigbaarheid met artikel 39 EG moest nagaan van een Duitse regeling die het onmogelijk maakte dat natuurlijke personen die in Duitsland inkomsten uit loondienst genoten en aldaar onbeperkt belastingplichtig waren, bij de berekening van het belastingtarief de negatieve inkomsten die betrekking hadden op een woning in een andere lidstaat, die zij persoonlijk als zodanig gebruikten, niet konden aftrekken. [2] De onderhavige zaak vertoont echter twee verschilpunten daarmee. In de eerste plaats houdt de betrokken Luxemburgse regeling, zoals uit het voorgaande blijkt, anders dan de regeling die aan de orde was in de zaak Ritter-Coulais, voor de berekening van het toepasselijke tarief geen rekening met eventuele positieve inkomsten van een niet-ingezetene uit de verhuur van onroerende goederen in het buitenland. In de tweede plaats betreffen de verliezen die verzoekers in het hoofdgeding aanvoeren, goederen die zijn verhuurd en die zij niet zelf betrekken.

1 — Oorspronkelijke taal: Italiaans.

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

I — Rechtskader

A — *Toepasselijk gemeenschapsrecht*

3. Artikel 39 EG bepaalt:

„1. Het verkeer van werknemers binnen de Gemeenschap is vrij.

2. Dit houdt de afschaffing in van elke discriminatie op grond van de nationaliteit tussen de werknemers der lidstaten, wat betreft de werkgelegenheid, de beloning en de overige arbeidsvoorwaarden.

3. Het houdt behoudens de uit hoofde van openbare orde, openbare veiligheid en volksgezondheid gerechtvaardigde beperkingen het recht in om,

a) in te gaan op een feitelijk aanbod tot tewerkstelling;

b) zich te dien einde vrij te verplaatsen binnen het grondgebied der lidstaten;

c) in een der lidstaten te verblijven teneinde daar een beroep uit te oefenen in overeenstemming met de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen welke voor de tewerkstelling van nationale werknemers gelden;

d) op het grondgebied van een lidstaat verblijf te houden, na er een betrekking te hebben vervuld, overeenkomstig de voorwaarden die zullen worden opgenomen in door de Commissie vast te stellen uitvoeringsverordeningen."

B — *Nationaal recht*

4. De bepalingen inzake de belasting van natuurlijke personen die in casu van toepassing zijn, staan vooral in de LIR en in de op 23 augustus 1958 tussen het Groothertogdom Luxemburg 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 (hierna: „DBV").

5. Artikel 157 ter LIR bepaalt met name dat niet-ingezeten belastingplichtigen die in Luxemburg belastbaar zijn op basis van

minstens 90 % van hun totale binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten, op hun verzoek worden belast in het Groothertogdom, wat hun aldaar belastbare inkomen betreft. In dat geval wordt het belastingtarief berekend, rekening houdend met het tarief dat op hen van toepassing zou zijn indien zij in het Groothertogdom woonden, op basis van hun binnenlandse inkomsten en hun buitenlandse *beroeps*inkomsten. [3]

6. Uit de stukken van de zaak blijkt echter dat bij de berekening van het belastingtarief voor een in Luxemburg wonend belastingplichtige rekening wordt gehouden met zijn totale fiscale draagkracht, met inbegrip van eventuele verliezen uit de verhuur van onroerende goederen in het buitenland (artikel 134 LIR).

7. Volgens artikel 4 DBV zijn inkomsten uit de verhuur van onroerende goederen belastbaar in de staat waar die goederen gelegen zijn.

8. Verder bepaalt die overeenkomst dat de woonstaat het wereldinkomen van een belastingplichtige in aanmerking neemt voor de vaststelling van het tarief dat van toepassing is op de daar belastbare inkomsten (artikel 24).

II — Feiten, prejudiciële vraag en procesverloop voor het Hof

9. De echtelieden Lakebrink, Duitse staatsburgers die in Duitsland wonen en wier belastbare inkomsten voor 2002 bestonden uit inkomsten uit werkzaamheden in loondienst in Luxemburg, hebben verzocht om in Luxemburg gezamenlijk te worden belast in de zin van artikel 157 ter LIR.

10. Over hun in Luxemburg belastbare inkomsten is derhalve belasting geheven tegen het tarief dat van toepassing zou zijn geweest indien zij aldaar hadden gewoond. In de belastingaanslag was verder vermeld dat overeenkomstig artikel 157 ter LIR bij de vaststelling van dat tarief geen rekening was gehouden met de negatieve inkomsten uit de verhuur van onroerende goederen in Duitsland, zoals zij nochtans hadden gevraagd.

3 — Blijkens de verwijzingsbeslissing heeft de Luxemburgse wetgever met deze regeling, zoals opgenomen in artikel 157 ter, willen aansluiten bij het gemeenschapsrecht, met name de beginselen die het Hof heeft ontwikkeld in de zaak Schumacker, waarin het beginsel van gelijke behandeling dat het vrije verkeer van werknemers impliceert, is beperkt tot de economische activiteiten waaruit beroepsinkomsten worden verkregen.

11. De echtelieden Lakebrink betwistten dit besluit met twee bezwaren tegen die belastingaanslag bij de directeur van de directe belastingen.

12. Geconfronteerd met het stilzwijgen van de administratie, wendden de echtelieden Lakebrink zich tot het Luxemburgse Tribunal administratif, dat de twee beroepen na voeging ontvankelijk en gegrond verklaarde voor zover daarmee herziening van de betrokken belastingaanslagen werd gevorderd; het preciseerde dat voor de berekening van het belastingtarief dat gold voor de inkomsten van verzoekers, rekening moest worden gehouden met de verliezen uit de verhuur van onroerende goederen in Duitsland, zoals de Duitse belastingautoriteiten die hadden vastgesteld.

13. De Luxemburgse Staat, vertegenwoordigd door zijn minister van Financiën, stelde hoger beroep in bij de Cour administrative, die twijfelde aan de uitlegging van artikel 39 EG en daarom de behandeling van de zaak heeft geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag heeft gesteld:

„Moet artikel 39 EG aldus worden uitgelegd, dat het in de weg staat aan een nationale regeling, zoals die welke in het Groothertogdom 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?"

14. Overeenkomstig artikel 23 van het Statuut van het Hof zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door de echtelieden Lakebrink, de Commissie, de Luxemburgse, de Zweedse en de Nederlandse regering.

III — Juridische analyse

A — *Bestaan van indirecte discriminatie*

15. 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 volgens welke bij de berekening van het tarief dat van toepassing is op de in het Groothertogdom Luxemburg belastbare inkomsten van een gemeenschapsburger die

niet in het Groothertogdom woont, maar er het grootste deel van zijn belastbare inkomsten verkrijgt, bestaande uit inkomsten uit loondienst, geen rekening wordt gehouden met de verliezen uit de verhuur van onroerende goederen in een andere lidstaat, terwijl die inkomsten wel in aanmerking komen voor het belastingtarief van een ingezetene.

16. De Luxemburgse, de Zweedse en de Nederlandse regering geven het Hof in overweging deze vraag ontkennend te beantwoorden; de echtelieden Lakebrink en de Commissie zijn een andere mening toegedaan.

17. Aangezien de betrokken regeling betrekking heeft op de belasting van natuurlijke personen, moet zij worden onderzocht in het licht van de omstandigheid dat volgens vaste rechtspraak van het Hof de directe belastingen in de huidige stand van het gemeenschapsrecht weliswaar niet tot de bevoegdheid van de Gemeenschap behoren, doch dat de lidstaten niettemin verplicht zijn, hun bevoegdheid ter zake uit te oefenen in overeenstemming met het gemeenschapsrecht, met name de fundamentele vrijheden die de grondslag vormen van de instelling en de werking van de interne markt. [4]

18. Aangezien verzoekers in het hoofdgeding *in loondienst werkzaam zijn* in een lidstaat, lijdt het geen twijfel dat de nationale regeling in kwestie moet worden getoetst aan artikel 39 EG.

19. In die bepaling zijn het beginsel van het vrije verkeer van werknemers en de afschaffing van elke discriminatie op grond van nationaliteit tussen de werknemers der lidstaten neergelegd. [5]

20. De in het hoofdgeding omstreden regeling is echter van toepassing ongeacht de nationaliteit van de betrokken belastingplichtige. Een verschil in behandeling gebaseerd op het criterium van de woonplaats of van de plaats van herkomst kan in bepaalde omstandigheden echter neerkomen op een discriminatie op grond van nationaliteit.

21. Volgens vaste rechtspraak van het Hof zijn namelijk niet alleen discriminaties op grond van nationaliteit verboden, maar ook alle vormen van discriminatie die door toepassing van andere onderscheidingscriteria in feite tot hetzelfde resultaat leiden. Er is

4 — Zie met name arresten van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punt 21); 4 oktober 1991, Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-246/89, Jurispr. blz. I-4585, punt 12), en 13 november 2003, Schilling en Fleck Schilling (C-209/01, Jurispr. blz. I-13389, punt 22).

5 — Zie onder meer arrest van 13 februari 1994, Scholz (C-419/92, Jurispr. blz. I-505, punt 7).

sprake van discriminatie wanneer verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties of wanneer dezelfde regel wordt toegepast op verschillende situaties. [6]

22. Wat directe belastingen betreft, heeft het Hof geoordeeld dat een verschillende behandeling op grond van de woonplaats als zodanig niet discriminerend is, aangezien dit criterium in beginsel wijst op een band tussen de belastingplichtige en zijn land van herkomst, en dus een verschillende fiscale behandeling kan rechtvaardigen. [7]

23. Dienaangaande heeft het Hof gepreciseerd dat de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen in het algemeen niet vergelijkbaar zijn, aangezien het inkomen dat een niet-ingezetene op het grondgebied van een staat verwerft, meestal slechts een deel is van zijn totale inkomen, waarvan het zwaartepunt is geconcentreerd op de plaats waar hij woont, en de persoonlijke draagkracht van de niet-ingezetene, die voortvloeit uit zijn totale inkomen en zijn persoonlijke situatie en zijn gezinssituatie, het gemakkelijkst kan worden beoordeeld op de plaats waar hij het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft; die plaats is doorgaans zijn gebruikelijke woonplaats. [8]

24. Wanneer een lidstaat een niet-ingezetene niet in aanmerking neemt voor bepaalde belastingvoordelen die hij aan ingezetenen verleent, is dat dan ook in de regel niet discriminerend, gelet op de objectieve verschillen tussen de situatie van ingezetenen en van niet-ingezetenen zowel wat de inkomstenbron als wat de persoonlijke draagkracht of de persoonlijke en gezinssituatie betreft. [9]

25. Het Hof heeft echter gepreciseerd dat dit anders is ingeval de niet-ingezetene geen inkomsten van betekenis verwerft in de woonstaat en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen haalt uit de 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. [10] In het geval van een niet-ingezetene die het grootste deel van zijn inkomen verwerft in een andere lidstaat dan de woonstaat, is de discriminatie immers gele-

6 — Zie onder meer arresten van 12 februari 1974, Sotgiu (152/73, Jurispr. blz. 153, punt 11), en 21 november 1991, Le Manoir (C-27/91, Jurispr. blz. I-5531, punt 10).

7 — Zie arrest Schumacker, reeds aangehaald, punten 31-34; arresten van 11 augustus 1995, Wielockx (C-80/94, Jurispr. blz. I-2493, punt 18); 27 juni 1996, Asscher (C-107/94, Jurispr. blz. I-3089, punt 41), en 29 april 1999, Royal Bank of Scotland (C-311/97, Jurispr. blz. I-2651, punt 27).

8 — Zie arrest Schumacker, reeds aangehaald, punten 31 en 32; 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), en 12 juni 2003, Gerritse (C-234/01, Jurispr. blz. I-5933, punt 43).

9 — Zie reeds aangehaalde arresten Schumacker, punt 34, Gschwind, punt 23, en Gerritse, punt 44.

10 — Zie arrest Schumacker, reeds aangehaald, punt 36, en arrest van 12 december 2002, de Groot (C-385/00, Jurispr. blz. I-11819, punt 89).

gen in het feit dat met de persoonlijke en gezinssituatie van deze niet-ingezetene noch in de woonstaat noch in de werkstaat rekening wordt gehouden. [11]

26. Als ik thans de feiten bekijk waarop de vraag betrekking heeft, staat het mijns inziens op grond van het bovenstaande buiten kijf dat in een casuspositie als de onderhavige, de toepassing van de regeling in kwestie voor de echtelieden Lakebrink leidt tot een ongelijke behandeling op grond van het feit dat zij niet op het Luxemburgse grondgebied wonen.

27. Zoals ik al zei, houdt de Luxemburgse wettelijke regeling bij de vaststelling van het tarief dat geldt voor de inkomsten van ingezetenen namelijk rekening met hun wereldinkomen. In het geval van een belastingplichtige die zijn fiscale woonplaats niet in Luxemburg heeft maar die daar toch al of nagenoeg al zijn inkomsten verkrijgt, is er daarentegen slechts een gedeeltelijke gelijkstelling met ingezeten belastingplichtigen, daar de progressieregel voor de berekening van het belastingtarief behalve voor inkomsten uit Luxemburgse bron slechts geldt voor de buitenlandse beroepsinkomsten van niet-ingezetenen, en dus niet voor inkomsten die niet tot die categorie behoren, waaronder inkomsten uit de verhuur van onroerende goederen, zoals in casu het geval is.

28. In een geval als het onderhavige leidt de omstandigheid dat verliezen uit de verhuur van onroerende goederen in het buitenland niet in aanmerking worden genomen bij de berekening van het belastingtarief voor een belastingplichtige die, hoewel hij niet in Luxemburg woont, daar al of nagenoeg al zijn belastbare inkomsten verkrijgt, voor hem stellig tot een ongunstiger behandeling dan die van een ingezetene die soortgelijke activiteiten uitoefent en bij de berekening van wiens belastingtarief dergelijke verliezen wel in aanmerking worden genomen.

29. Deze conclusie wordt niet weerlegd, zoals de Luxemburgse en de Nederlandse regeling stellen, doordat de Luxemburgse regeling overeenkomstig artikel 157 ter LIR bij de berekening van het tarief geen rekening houdt met eventuele positieve inkomsten uit de verhuur van onroerende goederen in het buitenland. Het eventuele voordeel dat niet-ingezetenen in vergelijking met ingezetenen in een dergelijk situatie hebben, volstaat niet om het nadeel te compenseren dat zij ondervinden in een geval als dit, waarin noch de woonstaat — bij gebreke van belastbare inkomsten aldaar — noch de werkstaat rekening houdt met verliezen bij de verhuur van onroerende goederen in het

11 — Arrest Schumacker, reeds aangehaald, punt 38.

buitenland. Indien zou worden aanvaard dat voor zover een nadeel niet systematisch optreedt, het geen discriminatie oplevert, zou dat erop neerkomen dat een belastingregeling die slechts af en toe niet-ingezeten belastingplichtigen benadeelt, verenigbaar is met het beginsel van vrij verkeer van werknemers, op grond dat het nadeel in kwestie, aangezien het slechts occasioneel optreedt, van weinig belang is. Aldus zouden minder verstrekkende discriminaties worden aanvaard, en zou het algemene verbod van artikel 39 EG van zijn inhoud worden ontdaan. [12]

30. Nu vaststaat dat de betrokken regel leidt tot een ongunstiger behandeling van niet-ingezetenen, moet worden onderzocht of die ongelijke behandeling discriminerend is, dat wil zeggen, of de situatie van ingezetenen en niet-ingezetenen met betrekking tot die regel objectief vergelijkbaar is.

31. Daar de echtelieden Lakebrink in casu in de werkstaat — Luxemburg — al hun belastbare inkomsten verkrijgen en geen inkomsten van betekenis hebben in hun woonstaat, meen ik dat hun situatie, wat de regels voor de berekening van het belastingtarief betreft, vergelijkbaar is met die van een ingezetene van het Groothertogdom Luxemburg.

32. Dat volgt mijns inziens uit de rechtspraak van het Hof, volgens welke — ook al verschilt de situatie van de ingezetene wat de directe belastingen betreft van die van de niet-ingezetene, aangezien in zijn geval de belangrijkste inkomstenbestanddelen gewoonlijk in de woonstaat zijn geconcentreerd en deze staat in het algemeen over de nodige gegevens beschikt om de totale draagkracht van de belastingplichtige te kunnen beoordelen — er niet langer sprake is van een objectief verschillende situatie die een andere behandeling dan die van de ingezetenen rechtvaardigt, wanneer de niet-ingezetene — die geen inkomsten van betekenis heeft in zijn woonstaat — het grootste deel van zijn belastbare inkomsten haalt uit activiteiten in zijn werkstaat. [13]

33. Ook al heeft het Hof zich uitdrukkelijk aldus uitgesproken over belastingregels die de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie van niet-ingezeten belastingplichtigen betroffen, en overwogen dat tussen „de situatie van een dergelijke niet-ingezetene en die van een in een soortgelijke functie werkzame ingezetene [...] geen objectief verschil [bestaat] dat grond kan

12 — Zie in die zin arrest de Groot, reeds aangehaald, punt 97; wat de vrijheid van vestiging betreft, arrest van 11 maart 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Jurispr. blz. I-2409, punt 43).

13 — Zie arrest Schumacker, reeds aangehaald, punten 36 en 37.

opleveren voor een verschillende behandeling ten aanzien van het in aanmerking nemen bij de belastingheffing van *de persoonlijke en gezinssituatie* van de belastingplichtige" [14], betekent dat nog niet dat het Hof de gelijkstelling van een niet-ingezeten belastingplichtige die al of nagenoeg al zijn inkomsten in zijn werkstaat verkrijgt met een belastingplichtige die in dat land woont en er een soortgelijke activiteit in loondienst uitoefent, tot die aspecten van de totale draagkracht heeft willen beperken.

34. In dit verband moet de conclusie van het Hof met betrekking tot de mogelijkheid om ingezeten en niet-ingezeten belastingplichtigen gelijk te stellen, worden beoordeeld in het licht van de *ratio* van de betrokken regel, ten einde na te gaan of deze mogelijkheid ook bestaat in deze zaak, waarin aan een niet-ingezeten belastingplichtige een voordeel wordt geweigerd dat geen verband houdt met zijn persoonlijke en gezinssituatie. [15]

35. Volgens de redenering van het Hof bevindt een niet-ingezeten belastingplichtige zich in de regel in een situatie die objectief verschilt van die van een ingezetene van de werkstaat, aangezien hij in die staat slechts een deel van zijn inkomsten verkrijgt en derhalve in theorie twee keer de belastingvoordelen kan genieten op grond van zijn persoonlijke situatie, zowel in de woonstaat als in de werkstaat. In geval van dergelijke objectief niet vergelijkbare situaties van ingezetenen en niet-ingezetenen, heeft het Hof uitgesloten dat de weigering door de werkstaat van voordelen in verband met de persoonlijke draagkracht van de niet-ingezetene voor deze laatste een discriminerende behandeling oplevert.

36. Wanneer de niet-ingezetene al of nagenoeg al zijn belastbare inkomsten verkrijgt in de werkstaat, bestaat echter niet langer het gevaar dat hij twee keer de voordelen van zijn eigen belastingsituatie geniet — waarmee de woonstaat geen rekening kan houden omdat de belastingplichtige in kwestie in die staat geen inkomsten van betekenis heeft — en is er dus ook geen sprake meer van een verschil met de situatie van een belastingplichtige die in die staat woont. Het gevolg hiervan is dat een juiste toepassing van het non-discriminatiebeginsel — waarvan de hiervoor onderzochte rechtspraak een uitdrukking is — de werkstaat verplicht een niet-ingezetene die zijn inkomsten volledig of nagenoeg volledig op zijn grondgebied verkrijgt, gelijk te stellen met een ingezetene, en dat niet alleen voor de toekenning van voordelen die verband houden met zijn *persoonlijke en gezinssituatie*, maar ook voor alle aspecten van zijn totale draagkracht die relevant zijn voor de toekenning van belastingvoordelen aan de ingezetene in kwestie.

14 — Ibidem, punt 37. Cursivering van mij.

15 — Zie in die zin conclusie van advocaat-generaal Léger van 1 maart 2005 in de zaak Ritter-Coulais, reeds aangehaald, punten 91 e.v.

37. Terugkomend op de grond van de zaak, volgt uit de analyse in deze conclusie dat de echtelieden Lakebrink, die geen inkomsten van betekenis hebben in hun woonstaat, volledig worden belast in hun werkstaat — Luxemburg — die hun de belastingvoordelen in verband met hun totale draagkracht moet toekennen die hij aan zijn eigen ingezetenen verleent, aangezien zij zich in een situatie bevinden die objectief met die van laatstgenoemden vergelijkbaar is. De echtelieden Lakebrink ondervinden dus een indirecte discriminatie door de toepassing van artikel 157 ter LIR, nu een aspect van hun draagkracht — namelijk de verliezen in verband met de verhuur van onroerende goederen — door Luxemburg niet in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het belastingtarief, op grond dat zij niet op het Luxemburgse grondgebied wonen.

38. Anders dan de Nederlandse en de Zweedse regering betogen, druist deze oplossing niet in tegen het door het Hof bij herhaling erkende beginsel van de vrije verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten.

39. Ik herinner er allereerst aan dat het in punt 37 geconstateerde verschil in behandeling uitsluitend een gevolg is van de toepassing van de interne Luxemburgse regeling — artikel 157 ter LIR — en het Duits-Luxemburgs DBV geen enkele rol speelt. [16]

40. Verder merk ik op dat de regel in kwestie geen betrekking heeft op de wijze van vaststelling van de belastinggrondslag, maar op de erkenning van een aspect van de draagkracht van de niet-ingezetene *uitsluitend met het oog op de berekening van het belastingtarief,* en niet mede met het oog op de vaststelling van de belastinggrondslag. Indien dus wordt bepaald dat het bij de vaststelling van het belastingtarief aan de werkstaat is om bij wijze van uitzondering de belastingvoordelen toe te kennen die verband houden met de totale draagkracht van de niet-ingezetene, met inbegrip van de voordelen die ook verband houden met het beheer van goederen waarvan de opbrengst niet binnen de belastingbevoegdheid van de werkstaat valt, betekent dat nog niet dat die staat dergelijke inkomsten zal belasten. Daaruit volgt dat in deze zaak de verdeling van de heffingsbevoegdheid op territoriale basis, waarin het Duits-Luxemburgs DBV voorziet, geenszins wordt beïnvloed, daar het Groothertogdom Luxemburg bij de belasting van een niet-ingezeten belastingplichtige die evenwel volledig in Luxemburg wordt belast, niet verplicht is in de belastinggrondslag inkomsten uit de verhuur van onroerend goed in Duitsland op te nemen — voor welke belastingheffing Duitsland bevoegd blijft — maar daarmee in uitzonderlijke gevallen

16 — Het verschil is te wijten aan de regels van één enkele rechtsorde, en is niet het gevolg van de verdeling van de belastingbevoegdheid tussen twee lidstaten.

rekening moet houden bij de vaststelling van het belastingtarief.

41. Wat ten slotte de wijze betreft waarop rekening moet worden gehouden met de totale draagkracht van een niet-ingezeten belastingplichtige die in zijn werkstaat al of nagenoeg al zijn belastbare inkomsten verkrijgt, meen ik dat het gemeenschapsrecht dienaangaande geen enkele bijzondere verplichting oplegt voor zover de betrokken belastingplichtige niet wordt gediscrimineerd in vergelijking met een ingezetene die, omdat hij een soortgelijke activiteit uitoefent, in een objectief vergelijkbare situatie verkeert. [17]

42. Voor de onderhavige zaak volgt daar dus uit dat voor de inaanmerkingneming bij de berekening van het belastingtarief, de inkomsten uit de verhuur van goederen van een niet-ingezeten belastingplichtige in het buitenland moeten worden bepaald volgens de regels die gelden voor belastingplichtigen die in het Groothertogdom wonen, en dus volgens de bepalingen van de Luxemburgse belastingwet, zonder dat het Duitse recht daarbij een rol speelt. [18] Mijns inziens wordt aan deze conclusie niet afgedaan door de in het vonnis in eerste aanleg in de hoofdzaak genoemde en door de Luxemburgse regering aangehaalde omstandigheid dat volgens het DBV Duitsland bevoegd is om de betrokken inkomsten te belasten. Zoals ik al zei, is de vaststelling van die inkomsten immers slechts relevant voor de inaanmerkingneming door de werkstaat bij de berekening van het belastingtarief, en niet voor de belasting van die inkomsten, waarvoor Duitsland bevoegd blijft, en welke in geval van positieve inkomsten zou plaatsvinden op grond van de toepasselijke Duitse wetgeving.

B — *Mogelijke rechtvaardigingsgronden*

43. Aangezien de betrokken regel het vrije verkeer van werknemers beperkt, moet worden onderzocht of zij naar gemeenschapsrecht gerechtvaardigd kan worden.

44. Hoewel de Luxemburgse regering formeel geen enkele rechtvaardiging aanvoert voor de ongelijke behandeling die het gevolg is van de betrokken regeling, poogt zij in haar opmerkingen in wezen toch aan te tonen, dat de litigieuze regeling ertoe strekt

17 — Zie voor een soortgelijke redenering arrest de Groot, reeds aangehaald, punten 114 en 115.

18 — Artikelen 134 en 134 ter LIR.

de samenhang van haar belastingstelsel te waarborgen. Ik zal die rechtvaardigingsgrond dan ook slechts subsidiair onderzoeken.

Behoud van de samenhang van het belastingstelsel

45. De Luxemburgse regering wijst in wezen op het bestaan van een „samenhang" waarop de betrokken regeling is gebaseerd, volgens welke huurverliezen van niet-ingezeten belastingplichtigen niet in aanmerking worden genomen, zowel voor de belastinggrondslag als bij de berekening van het belastingtarief, en tezelfdertijd geen rekening wordt gehouden met eventuele positieve inkomsten.

46. Het behoud van de samenhang van het belastingstelsel is een vast begrip in de rechtspraak sinds de arresten Bachmann en Commissie/België, waarin het Hof in beginsel heeft erkend dat dit vereiste een dwingende reden van openbaar belang is die een beperking van de fundamentele beginselen inzake het vrije verkeer kan rechtvaardigen. [19]

19 — Arresten van 28 januari 1992, Bachmann (C-204/90, Jurispr. blz. I-249, punten 21-28), en Commissie/België (C-300/90, Jurispr. blz. I-305, punten 14-21).

47. In die zaken achtte het Hof op basis van het begrip samenhang van het belastingstelsel een nationale regeling gerechtvaardigd, die de aftrekbaarheid van in het kader van ouderdoms- en overlijdensverzekeringen voldane premies afhankelijk stelde van de voorwaarde dat zij werden betaald in de staat die de aftrek verleende. Die beperking werd gerechtvaardigd door de noodzaak om de derving van belastinginkomsten die het gevolg was van de aftrek van in het kader van ouderdoms- en overlijdensverzekeringen voldane premies te compenseren door de heffing van belasting over de ter zake ontvangen uitkeringen, hetgeen niet mogelijk zou zijn bij in het buitenland gevestigde verzekeringsmaatschappijen.

48. Sindsdien is de samenhang van het belastingstelsel de rechtvaardiging die de lidstaten het vaakst aanvoeren inzake directe belastingen. Het Hof heeft het begrip fiscale samenhang echter sterk ingeperkt en heeft in vaste rechtspraak erkend dat dit vereiste een beperking van de fundamentele vrijheden slechts rechtvaardigt wanneer is voldaan aan drie voorwaarden: a) er bestaat een rechtstreeks verband tussen de toekenning van een belastingvoordeel en de opheffing van dat voordeel door een belastingheffing, b) de aftrek en de heffing vinden plaats in het

kader van dezelfde belasting, en c) getroffen wordt een en dezelfde belastingplichtige. [20]

49. Aan de twee voorwaarden betreffende de identiteit van de belastingplichtige en de belasting is in casu ongetwijfeld voldaan, zodat thans alleen moet worden onderzocht of er een rechtstreeks verband bestaat tussen de aftrek van de huurverliezen en de inaanmerkingneming van hogere inkomsten uit dergelijke investeringen bij de berekening van het belastingtarief.

50. Dienaangaande moet worden beklemtoond dat de betrokken regel is gebaseerd op een symmetrie, waardoor zowel buitenlandse huurverliezen als eventuele positieve inkomsten uit beleggingen in vastgoed niet relevant zijn voor de berekening van het belastingtarief van een niet-ingezetene. De inaanmerkingneming van huurverliezen alleen zou dus de logica van de betrokken regel ondermijnen, aangezien dit voordeel bij de berekening niet kan worden gecompenseerd door de inaanmerkingneming van eventuele positieve inkomsten die een dergelijke investering in vastgoed in de toekomst wellicht kan opleveren.

51. Zo de niet-inaanmerkingneming van buitenlandse huurverliezen bij de berekening van het belastingtarief voor een niet-ingezetene in beginsel dus gerechtvaardigd kan zijn wegens de noodzaak de samenhang van het Luxemburgse belastingstelsel te waarborgen, staat het niettemin aan de verwijzende rechter om na te gaan of deze beperking aldus wordt toegepast dat het evenredigheidsbeginsel wordt geëerbiedigd. De litigieuze maatregel moet immers kunnen garanderen dat het nagestreefde doel wordt bereikt, zonder verder te gaan dan daarvoor noodzakelijk is. [21]

52. De regel in kwestie lijkt echter niet de minst restrictieve maatregel te zijn die de samenhang van het Luxemburgse belastingstelsel kan waarborgen, aangezien dit doel met hetzelfde compenserende effect ook kan worden bereikt door bij de berekening van het belastingtarief voor niet-ingezetenen zowel rekening te houden met de verliezen als met de opbrengsten uit verhuur in het buitenland. Met een dergelijke regeling zouden situaties als de onderhavige kunnen worden vermeden, waarin bepaalde aspecten van de draagkracht van een belastingplichtige noch in de woonstaat in aanmerking worden genomen — wegens het ontbreken van inkomsten van betekenis — noch in de werkstaat, waar de belastingplichtige het grootste deel van zijn inkomsten verkrijgt.

20 — Zonder thans dieper in te gaan op de recente ontwikkeling in de rechtspraak betreffende het begrip „fiscale samenhang", die niet relevant is voor deze zaak, herinner ik er toch aan dat het Hof de aan dit beginsel ten grondslag leggende voorwaarden recentelijk soepel heeft toegepast, en het teleologische aspect van het onderzochte belastingstelsel heeft benadrukt. Zie dienaangaande mijn conclusie van 29 maart 2007 in de zaak Columbus (C-298/05, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punten 189 e.v.).

21 — Zie met name arrest van 31 maart 1993, Kraus (C-19/92, Jurispr. blz. I-1663, punt 32).

IV — Conclusie

53. Mitsdien geef ik het Hof in overweging, de vraag van de Luxemburgse Cour administrative te beantwoorden als volgt:

„Artikel 39 EG moet aldus worden uitgelegd, dat het in de weg staat aan een regeling van een lidstaat zoals 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 — anders dan Luxemburgse ingezetenen — 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 gelegen onroerende goederen die hij niet persoonlijk gebruikt."