ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

21 februari 2006 *

In zaak C-152/03,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 13 november 2002, ingekomen bij het Hof op 2 april 2003, in de procedure

Hans-Jürgen Ritter-Coulais,

Monique Ritter-Coulais

tegen

Finanzamt Germersheim,

* Procestaal: Duits.

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Grote kamer),

samengesteld als volgt: V. Skouris, president, P. Jann, C. W. A. Timmermans en A. Rosas, kamerpresidenten, N. Colneric, S. von Bahr (rapporteur), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, P. Kūris, E. Juhász, G. Arestis, A. Borg Barthet en M. Ilešič, rechters,

advocaat-generaal: P. Léger,
griffier: M.-F. Contet, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 12 oktober 2004,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— de heer en mevrouw Ritter-Coulais, vertegenwoordigd door M. Ross, Rechtsanwalt,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door A. Tiemann en K.-D. Müller als gemachtigden,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door C. Jackson als gemachtigde, bijgestaan door R. Plender, QC,

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

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 1 maart 2005,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 52 EEG-Verdrag (nadien artikel 52 EG-Verdrag, thans, na wijziging, artikel 43 EG) en 73 B EG-Verdrag (thans artikel 56 EG).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de heer en mevrouw Ritter-Coulais (hierna: „echtgenoten Ritter-Coulais") en het Finanzamt Germersheim, ter zake van de inkomstenbelasting waaraan eerstgenoemden over het jaar 1987 in Duitsland zijn onderworpen.

Toepasselijke bepalingen, hoofdgeding en prejudiciële vragen

3 De echtgenoten Ritter-Coulais werden over het belastingjaar 1987 in Duitsland aangeslagen in de inkomstenbelasting als onbeperkt belastingplichtigen overeenkomstig § 1, lid 3, van het Einkommensteuergesetz (Duitse wet op de inkomstenbelasting), in de in 1987 geldende versie (hierna: „EStG 1987"). Zij verwierven in die lidstaat inkomsten uit arbeid als leraar aan een middelbare school, maar woonden in Frankrijk in een hun toebehorende eengezinswoning. Op dat moment bezat de heer Ritter-Coulais de Duitse nationaliteit en mevrouw Ritter-Coulais zowel de Franse als de Duitse nationaliteit.

4 Overeenkomstig § 32b, lid 2, sub 2, EStG 1987 hebben de echtgenoten Ritter-Coulais verzocht om bij de bepaling van het tarief van de door hen over dat belastingjaar verschuldigde belasting rekening te houden met negatieve inkomsten voortvloeiend uit het eigen gebruik van hun woning.

5 Genoemde negatieve inkomsten vallen onder de inkomsten uit het gebruik van onroerende zaken, die volgens artikel 3, lid 1, van het op 21 juni 1959 te Parijs ondertekende verdrag tussen de Bondsrepubliek Duitsland en de Franse Republiek tot het vermijden van dubbele belasting en houdende bepalingen inzake wederzijdse administratieve en rechtsbijstand op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, alsmede op het gebied van bedrijfsbelastingen en grondbelastingen, zoals gewijzigd bij het wijzigingsprotocol van 9 juni 1969 (hierna: „DBV Duitsland-Frankrijk") enkel belastbaar zijn in de staat waar zij zijn gelegen, in casu Frankrijk.

6 Volgens artikel 20, lid 1, sub a, van het DBV Duitsland-Frankrijk beperkt deze omstandigheid echter niet het recht van de Bondsrepubliek Duitsland om met deze inkomsten rekening te houden bij de bepaling van het tarief van de in deze lidstaat verschuldigde belasting.

7 Zo houdt de Duitse belastingadministratie overeenkomstig § 32b, leden 1 en 2, EStG 1987 bij de bepaling van het belastingtarief rekening met buitenlandse inkomsten. § 2a, lid 1, eerste volzin, sub 4, van deze wet bepaalt evenwel dat bij het ontbreken van positieve inkomsten uit verhuur en verpachting van een in een andere lidstaat gelegen onroerende zaak, negatieve inkomsten uit dezelfde bron in dezelfde lidstaat noch bij de vaststelling van de maatstaf van heffing, noch bij de bepaling van het belastingtarief in aanmerking worden genomen.

8 De echtgenoten Ritter-Coulais dienden een bezwaarschrift in bij het Finanzamt Germersheim, ertoe strekkende dat bij de bepaling van het tarief van de door hen over het belastingjaar 1987 verschuldigde belasting rekening zou worden gehouden met negatieve inkomsten in dat belastingjaar. Nadat dit bezwaar was afgewezen en de rechter in eerste aanleg het standpunt van de belastingadministratie had bevestigd, hebben zij beroep in Revision ingesteld bij het Bundesfinanzhof.

9 Het Bundesfinanzhof betwijfelt of, met betrekking tot in Duitsland belastbare belastingplichtigen, het verschil in behandeling van negatieve inkomsten uit het gebruik van onroerende zaken al naar gelang deze zijn gelegen in Duitsland of op het grondgebied van een andere lidstaat, verenigbaar is met het gemeenschapsrecht, met name de vrijheid van vestiging en het vrije kapitaalverkeer.

10 Derhalve heeft deze rechterlijke instantie de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Staan de artikelen 43 en 56 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap eraan in de weg dat een in Duitsland onbeperkt belastingplichtige natuurlijke persoon, die aldaar inkomsten verwerft uit loondienst, in een andere lidstaat ontstane negatieve inkomsten uit verhuur en verpachting in Duitsland niet kan aftrekken van zijn belastbare inkomen?

2) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord:

Staan de artikelen 43 en 56 van het Verdrag eraan in de weg dat met bovengenoemde negatieve inkomsten evenmin bij wege van het zogenaamde negatieve progressievoorbehoud rekening mag worden gehouden?"

De eerste vraag

11 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, of de verdragsregels inzake de vrijheid van vestiging en het vrije kapitaalverkeer in de weg staan aan een nationale regeling als de in het hoofdgeding aan de orde zijnde. Deze rechter merkt op dat ingevolge deze regeling natuurlijke personen die zich in de situatie bevinden van de echtgenoten Ritter-Coulais, die in een lidstaat inkomsten uit loondienst genieten en aldaar onbeperkt belastingplichtig zijn, de negatieve inkomsten die betrekking hebben op een woning in een andere lidstaat, die zij persoonlijk als zodanig gebruiken, niet kunnen aftrekken van de maatstaf van heffing voor de door hen in eerstgenoemde lidstaat verschuldigde belasting.

12 Blijkens de verwijzingsbeslissing hebben de echtgenoten Ritter-Coulais het Finanzamt Germersheim in het kader van het hoofdgeding verzocht, hun negatieve inkomsten uit verhuur in het belastingjaar 1987 in aanmerking te nemen, niet voor de vaststelling van de maatstaf van heffing voor dat jaar, maar alleen voor de bepaling van het toepasselijke belastingtarief. Op dit laatste wordt in de tweede vraag gedoeld.

13 Volgens vaste rechtspraak is de procedure van artikel 234 EG een instrument van de samenwerking tussen het Hof en de nationale rechterlijke instanties (zie onder meer arresten van 16 juli 1992, Lourenço Dias, C-343/90, Jurispr. blz. I-4673, punt 14; 12 juni 2003, Schmidberger, C-112/00, Jurispr. blz. I-5659, punt 30, en 18 maart 2004, Siemens en ARGE Telekom, C-314/01, Jurispr. blz. I-2549, punt 33).

14 In het kader van deze samenwerking is de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd, die als enige de feiten van het hoofdgeding rechtstreeks kent en de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing, het best in staat om, gelet op de bijzonderheden van het geval, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing om uitspraak te kunnen doen, als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt, te beoordelen (zie met name arrest Lourenço Dias, reeds aangehaald, punt 15; arrest van 22 januari 2002, Canal Satélite Digital, C-390/99, Jurispr. blz. I-607, punt 18; arrest Schmidberger, reeds aangehaald, punt 31, en arrest Siemens en ARGE Telekom, reeds aangehaald, punt 34).

15 Dit neemt niet weg dat het aan het Hof staat om, ter toetsing van zijn eigen bevoegdheid, zo nodig een onderzoek in te stellen naar de omstandigheden waaronder de nationale rechter hem om een prejudiciële beslissing heeft verzocht, en in het bijzonder om vast te stellen of de gevraagde uitlegging van het gemeenschapsrecht verband houdt met een reëel geschil en met het voorwerp van het hoofdgeding, zodat het Hof er niet toe wordt gebracht om rechtsgeleerde adviezen over algemene of hypothetische vragen te geven. Wanneer blijkt dat de

vraag klaarblijkelijk niet relevant is voor de beslechting van dit geding, dient het Hof de zaak zonder beslissing af te doen (arrest van 16 december 1981, Foglia, 244/80, Jurispr. blz. 3045, punt 21; reeds aangehaalde arresten Lourenço Dias, punt 20, en Canal Satélite Digital, punt 19; arrest van 30 september 2003, Inspire Art, C-167/01, Jurispr. blz. I-10155, punten 44 en 45, alsmede arrest Siemens en ARGE Telekom, reeds aangehaald, punt 35).

16 Aangezien het aan de verwijzende rechter voorgelegde geschil geen betrekking heeft op de in de eerste vraag bedoelde situatie, te weten de vaststelling van de maatstaf van heffing, maar alleen op de in de tweede vraag bedoelde situatie, te weten de bepaling van het toepasselijke belastingtarief, is een antwoord op de eerste vraag voor de beslechting van dit geding irrelevant.

17 Gelet op het voorgaande behoeft de eerste vraag geen beantwoording en dient het Hof enkel de tweede vraag te beantwoorden.

De tweede vraag

18 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de verdragsregels inzake de vrijheid van vestiging en het vrije kapitaalverkeer in de weg staan aan een nationale regeling als de in het hoofdgeding aan de orde zijnde, volgens welke natuurlijke personen die in een lidstaat inkomsten uit loondienst genieten en aldaar onbeperkt belastingplichtig zijn, er geen aanspraak op kunnen maken dat bij de bepaling van het belastingtarief voor genoemde inkomsten in deze staat rekening wordt gehouden met negatieve inkomsten uit verhuur die betrekking hebben op een woning in een andere lidstaat, die zij persoonlijk als zodanig gebruiken.

19 Wat in de eerste plaats de vrijheid van vestiging betreft, zij eraan herinnerd dat deze volgens vaste rechtspraak de toegang tot werkzaamheden anders dan in loondienst en de uitoefening daarvan omvat (arrest van 11 maart 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Jurispr. blz. I-2409, punt 40, en aldaar aangehaalde rechtspraak).

20 Het aan de verwijzende rechter voorgelegde geding heeft evenwel betrekking op natuurlijke personen die in loondienst werkzaam zijn als leraar aan een Duits openbaar lyceum en die verzoeken dat bij de heffing van belasting over hun inkomsten in Duitsland rekening wordt gehouden met de negatieve inkomsten uit verhuur die op hun woning in Frankrijk betrekking hebben.

21 Hieruit volgt dat een uitlegging van de verdragsregels inzake de vrijheid van vestiging voor de beslechting van het hoofdgeding niet ter zake dienend is.

22 Wat in de tweede plaats het vrije kapitaalverkeer betreft, moet worden opgemerkt dat wanneer bij de heffing van belasting over in Duitsland verworven inkomsten geen rekening wordt gehouden met negatieve inkomsten uit verhuur die betrekking hebben op een woning in Frankrijk, zulks een situatie vormt die a priori bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht krachtens artikel 56 EG binnen de werkingssfeer van het vrije kapitaalverkeer kan vallen.

23 Het hoofdgeding heeft betrekking op het belastingjaar 1987, dat wil zeggen een feitelijke en rechtssituatie van vóór zowel de invoering door het EU-Verdrag van artikel 73 B in het EG-Verdrag als de vaststelling en inwerkingtreding van richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag (PB L 178, blz. 5), die een volledige liberalisering van het kapitaalverkeer tot stand heeft gebracht.

24 Er zij aan herinnerd dat artikel 67, lid 1, EEG-Verdrag (nadien artikel 67, lid 1, EG-Verdrag, dat op zijn beurt is ingetrokken door het Verdrag van Amsterdam) niet betekende dat de beperkingen van het kapitaalverkeer reeds aan het einde van de overgangsperiode waren opgeheven. Die opheffing was veeleer het resultaat van richtlijnen van de Raad op de grondslag van artikel 69 EEG-Verdrag (nadien artikel 69 EG-Verdrag, dat op zijn beurt is ingetrokken door het Verdrag van Amsterdam) (zie arresten van 11 november 1981, Casati, 203/80, Jurispr. blz. 2595, punten 8-13, en 14 november 1995, Svensson en Gustavsson, C-484/93, Jurispr. blz. I-3955, punt 5).

25 Voor het belastingjaar 1987 was relevant de Eerste richtlijn van de Raad van 11 mei 1960 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag (PB 1960, 43, blz. 921), zoals laatstelijk gewijzigd en aangevuld bij richtlijn 86/566/EEG van de Raad van 17 november 1986 (PB L 332, blz. 22).

26 Artikel 1, lid 1, van deze Eerste richtlijn voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag, bepaalde enkel dat de lidstaten de deviezenvergunningen verleenden die vereist waren voor het aangaan van overeenkomsten of het verrichten van handelingen en voor de overmakingen tussen ingezetenen van de lidstaten, die op de in de bijlage bij deze richtlijn genoemde categorieën van kapitaalverkeer betrekking hadden.

27 De regels inzake het vrije kapitaalverkeer die ten tijde van de feiten van het hoofdgeding, te weten in 1987, golden, verzetten zich derhalve niet tegen het verbod om bij de bepaling van het belastingtarief voor de in een lidstaat belastbare inkomsten rekening te houden met negatieve inkomsten uit verhuur die betrekking hebben op een woning in een andere lidstaat.

28 De Commissie betoogt dat de situatie van de echtgenoten Ritter-Coulais moet worden beoordeeld aan de hand van het in artikel 48 EEG-Verdrag (nadien artikel 48 EG-Verdrag, thans, na wijziging, artikel 39 EG) verankerde beginsel van het vrij verkeer van werknemers.

29 Dienaangaande moet erop worden gewezen dat, zelfs indien het verzoek om een prejudiciële beslissing formeel enkel betrekking heeft op de uitlegging van de vrijheid van vestiging en het vrije kapitaalverkeer, een en ander niet belet dat het Hof de nationale rechter alle uitleggingsgegevens met betrekking tot het gemeenschapsrecht verschaft die nuttig kunnen zijn met het oog op een beslissing in de bij hem aanhangige zaak, ongeacht of er in zijn vragen naar wordt verwezen (zie in die zin arresten van 12 december 1990, SARPP, C-241/89, Jurispr. blz. I-4695, punt 8; 2 februari 1994, Verband Sozialer Wettbewerb, „Clinique", C-315/92, Jurispr. blz. I-317, punt 7; 4 maart 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Jurispr. blz. I-1301, punt 16, en 29 april 2004, Weigel, C-387/01, Jurispr. blz. I-4981, punt 44).

30 De nationale regeling moet derhalve worden getoetst aan artikel 48 van het Verdrag.

31 Dienaangaande zij eraan herinnerd 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 Verdrag valt (zie arresten van 12 december 2002, De Groot, C-385/00, Jurispr. blz. I-11819, punt 76; 13 november 2003, Schilling en Fleck-Schilling, C-209/01, Jurispr. blz. I-13389, punt 23, en 7 juli 2005, Van Pommeren-Bourgondiën, C-227/03, Jurispr. blz. I-6101, punten 19, 44 en 45).

32 Hieruit volgt dat de situatie van de echtgenoten Ritter-Coulais, die werkzaam waren in een andere lidstaat dan die waar zich hun werkelijke woonplaats bevond, binnen de werkingssfeer van artikel 48 van het Verdrag valt.

33 Bovendien volgt uit vaste rechtspraak dat de verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van personen beogen het de gemeenschapsonderdanen 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 7 juli 1992, Singh, C-370/90, Jurispr. blz. I-4265, punt 16; 26 januari 1999, Terhoeve, C-18/95, Jurispr. blz. I-345, punt 37; 27 januari 2000, Graf, C-190/98, Jurispr. blz. I-493, punt 21, en 15 juni 2000, Sehrer, C-302/98, Jurispr. blz. I-4585, punt 32, en arrest Schilling en Fleck-Schilling, reeds aangehaald, punt 24).

34 Zoals gezegd houdt de toepasselijke nationale regeling, te weten § 32b, leden 1 en 2, en § 2a, lid 1, eerste volzin, sub 4, EStG 1987, rekening met positieve inkomsten uit de verhuur van woningen in het buitenland, maar niet met negatieve inkomsten uit gelijke bron wanneer dergelijke positieve inkomsten ontbreken.

35 Hieruit volgt dat personen die, zoals de echtgenoten Ritter-Coulais, in Duitsland werkten, maar in hun eigen woning in een andere lidstaat woonden, bij het ontbreken van positieve inkomsten, anders dan personen die in Duitsland werkten en aldaar in hun eigen woning woonden, er geen aanspraak op konden maken dat bij de bepaling van het belastingtarief voor hun inkomsten rekening werd gehouden met negatieve inkomsten uit de verhuur van hun woning.

36 Ofschoon de nationale regeling niet rechtstreeks betrekking heeft op niet-ingezetenen, zijn deze wel vaker eigenaar van een buiten het Duitse grondgebied gelegen woning dan ingezetenen.

37 Derhalve worden niet-ingezeten werknemers door de nationale regeling minder gunstig behandeld dan werknemers die in Duitsland in hun eigen woning wonen.

38 Een nationale regeling als de in het hoofdgeding aan de orde zijnde is bijgevolg door artikel 48 van het Verdrag verboden.

39 De Duitse regering betoogt evenwel dat de ongunstige behandeling van niet-ingezeten belastingplichtigen wordt gerechtvaardigd door de noodzaak, de fiscale samenhang te waarborgen van het nationale stelsel waarin de betrokken regeling is opgenomen.

40 Dienaangaande volstaat de vaststelling dat, aangezien de Duitse belastingwetgeving bij de vaststelling van het belastingtarief rekening houdt met positieve inkomsten uit de verhuur van een in een andere lidstaat gelegen woning, aan de fiscale samenhang geen argumenten kunnen worden ontleend ter rechtvaardiging van de weigering om bij deze vaststelling rekening te houden met negatieve inkomsten uit gelijke bron in die andere lidstaat.

41 Gelet op de voorgaande overwegingen moet op de tweede vraag worden geantwoord, dat artikel 48 van het Verdrag aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling als de in het hoofdgeding aan de orde zijnde, volgens welke natuurlijke personen die in een lidstaat inkomsten uit loondienst genieten en aldaar onbeperkt belastingplichtig zijn, er geen aanspraak op kunnen

maken dat bij de bepaling van het belastingtarief voor genoemde inkomsten in deze staat rekening wordt gehouden met negatieve inkomsten uit verhuur die betrekking hebben op een woning in een andere lidstaat, die zij persoonlijk als zodanig gebruiken, terwijl positieve inkomsten uit verhuur van een dergelijke woning wel in aanmerking zouden worden genomen.

Kosten

42 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 (Grote kamer) verklaart:

Artikel 48 EEG-Verdrag (nadien artikel 48 EG-Verdrag, thans, na wijziging, artikel 39 EG) moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling als de in het hoofdgeding aan de orde zijnde, volgens welke natuurlijke personen die in een lidstaat inkomsten uit loondienst genieten en aldaar onbeperkt belastingplichtig zijn, er geen aanspraak op kunnen maken dat bij de bepaling van het belastingtarief voor genoemde inkomsten in deze staat rekening wordt gehouden met negatieve inkomsten uit verhuur die betrekking hebben op een woning in een andere lidstaat, die zij persoonlijk als zodanig gebruiken, terwijl positieve inkomsten uit verhuur van een dergelijke woning wel in aanmerking zouden worden genomen.

ondertekeningen