ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

9 februari 2017 *

„Prejudiciële verwijzing — Belastingwetgeving — Inkomstenbelasting — Onderdaan van een lidstaat die inkomsten ontvangt op het grondgebied van die lidstaat en op dat van een derde staat en die woont op het grondgebied van een andere lidstaat — Belastingvoordeel dat wordt toegekend om rekening te houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie”

In zaak C-283/15,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij beslissing van 22 mei 2015, ingekomen bij het Hof op 11 juni 2015, in de procedure

X

tegen

Staatssecretaris van Financiën,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta, kamerpresident, E. Regan, J.-C. Bonichot (rapporteur), C. G. Fernlund en S. Rodin, rechters,

advocaat-generaal: M. Wathelet,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 29 juni 2016,

gelet op de opmerkingen van:

— X, vertegenwoordigd door B. Dieleman, A. A. W. Langevoord en T. C. Gerverdinck, belastingadviseurs,

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door M. Bulterman en M. Noort als gemachtigden, bijgestaan door J. C. L. M. Fijen, expert,

— de Belgische regering, vertegenwoordigd door M. Jacobs en J.-C. Halleux als gemachtigden,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,

* Procestaal: Nederlands.

— de Oostenrijkse regering, vertegenwoordigd door C. Pesendorfer, E. Lachmayer en F. Koppensteiner als gemachtigden,

— de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes, M. Rebelo en J. Martins da Silva als gemachtigden,

— de Zweedse regering, vertegenwoordigd door A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, E. Karlsson, L. Swedenborg en N. Otte Widgren als gemachtigden,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door M. Holt als gemachtigde, bijgestaan door R. Hill, barrister,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Roels en C. Soulay als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 7 september 2016,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van „de bepalingen over het vrije verkeer in het VWEU”.

2 Dat verzoek is ingediend in het kader van een geschil tussen X en de Staatssecretaris van Financiën, over de weigering van de Nederlandse belastingdienst om X aftrek van de negatieve inkomsten uit een eigen woning in Spanje toe te staan.

Toepasselijke bepalingen

3 Artikel 2.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: „wet van 2001”) bepaalt:

„De inkomstenbelasting wordt geheven over het door de belastingplichtige in het kalenderjaar genoten:

a. belastbare inkomen uit werk en woning;

b. belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang, en

c. belastbare inkomen uit sparen en beleggen.”

4 Artikel 2.4 van de wet van 2001 luidt:

„1 Het belastbare inkomen uit werk en woning wordt bepaald:

a. voor binnenlandse belastingplichtigen: volgens de regels van hoofdstuk 3;

b. voor buitenlandse belastingplichtigen: volgens de regels van de afdeling 7.2.

[...]”

5 Artikel 2.5 van de wet van 2001 bevat de volgende bepaling:

„1 De binnenlandse belastingplichtige die niet gedurende het gehele kalenderjaar in Nederland woont, en de buitenlandse belastingplichtige die als inwoner van een andere lidstaat van de Europese Unie of van een bij ministeriële regeling aangewezen andere mogendheid waarmee Nederland een regeling ter voorkoming van dubbele belasting is overeengekomen die voorziet in de uitwisseling van inlichtingen, in de belastingheffing van die lidstaat of mogendheid wordt betrokken, kunnen kiezen voor toepassing van de regels van deze wet voor binnenlandse belastingplichtigen. [...]

[...]"

6 Krachtens artikel 3.120, lid 1, van de wet van 2001 heeft een ingezetene van Nederland het recht om „negatieve inkomsten" uit een in Nederland gelegen eigen woning af te trekken.

7 Volgens artikel 7.1, onder a, van de wet van 2001 wordt de belasting geheven over het in het kalenderjaar genoten belastbare inkomen uit werk en woning in Nederland.

8 Artikel 7.2, lid 2, onder b en f, van de wet van 2001 bepaalt dat van het belastbare inkomen uit werk en woning deel uitmaken het belastbaar loon ter zake van het in Nederland verrichten of hebben verricht van arbeid en, in voorkomend geval, de belastbare inkomsten uit eigen woning in Nederland.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

9 In Nederland is krachtens de wet van 2001 door particulieren inkomstenbelasting verschuldigd over inkomen uit werk, maar ook over inkomen „uit woning". Wanneer die woning een eigen woning is, levert zij in een percentage van de waarde berekende belastingvoordelen op. De aftrekbare kosten, zoals rente en kosten in verband met voor de verwerving van de woning aangegane schulden, worden op die voordelen in mindering gebracht. Wanneer het bedrag van de kosten hoger is dan dat van de voordelen, heeft de belastingplichtige zogenoemde negatieve inkomsten.

10 Dat was voor X het geval in 2007 voor zijn in Spanje gelegen woning.

11 In datzelfde belastingjaar bestonden de arbeidsinkomsten van X in bedragen die hem zijn uitgekeerd door twee vennootschappen waarin hij meerderheidsbelangen had en waarvan de ene in Nederland en de andere in Zwitserland was gevestigd. Het inkomen uit Nederlandse bron vormde 60 % van zijn bruto-inkomen en het Zwitserse inkomen 40 % daarvan. In Spanje heeft belanghebbende geen inkomen verworven, noch in het jaar 2007 noch in de vier volgende jaren, na afloop waarvan X heeft opgehouden Spaans ingezetene te zijn.

12 Overeenkomstig het toepasselijke bilaterale belastingverdrag zijn de Zwitserse inkomsten in Zwitserland en de Nederlandse inkomsten in Nederland belast.

13 Voor zijn belastingen in deze laatste lidstaat heeft X aanvankelijk geopteerd voor de in artikel 2.5 van de wet van 2001 voorziene gelijkstelling met een binnenlandse belastingplichtige, waardoor hij in Nederland onbeperkt belastingplichtig werd. De Nederlandse belastingdienst heeft daarbij de negatieve inkomsten uit de eigen woning in Spanje in aanmerking genomen.

14 Het totaalbedrag van de aldus berekende belasting was hoger dan de belasting die X verschuldigd zou zijn geweest indien hij niet had geopteerd voor gelijkstelling met een binnenlandse belastingplichtige – hetgeen tot gevolg zou hebben gehad dat hij in Zwitserland zou zijn belast voor de in die staat verworven inkomsten, ter hoogte van 40 % van zijn totale inkomsten – en indien hij bovendien de negatieve inkomsten uit zijn eigen woning in Spanje volledig had kunnen aftrekken.

15 X heeft de belastingaanslag voor de Nederlandse rechterlijke instanties bestreden met het betoog dat de bepalingen van Unierecht betreffende het vrije verkeer aldus moeten worden uitgelegd dat buitenlandse belastingplichtigen op grond daarvan recht hebben op aftrek van negatieve inkomsten uit eigen woning, zonder dat daarvoor hoeft te worden geopteerd voor gelijkstelling met binnenlandse belastingplichtigen, en heeft voor het geval dat standpunt mocht worden aanvaard zijn beroep op de keuzeregeling ingetrokken.

16 Na door de rechtbank Haarlem (Nederland) en door het gerechtshof Amsterdam (Nederland) in het ongelijk te zijn gesteld, heeft X beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden.

17 De verwijzende rechterlijke instantie twijfelt over de juiste interpretatie van de rechtspraak voortvloeiend uit het arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), gelet op het feit dat X, anders dan in de feitelijke situatie in de zaak waarin dat arrest is gewezen, zijn gezinsinkomen niet geheel of vrijwel uitsluitend verwerft in één andere lidstaat dan zijn woonstaat die dat inkomen in de belastingheffing kan betrekken en daarbij rekening zou kunnen houden met zijn persoonlijke en gezinssituatie. De situatie van X wordt gekenmerkt doordat hij op de datum die voor de berekening van zijn inkomstenbelasting in aanmerking moet worden genomen ingezetene was van Spanje, waar hij geen inkomen had, en zijn inkomen ten dele, voor 60 %, in Nederland, en ten dele, voor 40 %, in Zwitserland ontving.

18 Volgens de verwijzende rechterlijke instantie zouden de arresten van 14 september 1999, Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409); 12 december 2002, De Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), en 10 mei 2012, Commissie/Estland (C-39/10, EU:C:2012:282), aldus kunnen worden begrepen dat de werkstaat steeds met de persoonlijke en gezinssituatie rekening moet houden indien dit in de woonstaat niet mogelijk is. Dat is het geval in het hoofdgeding, daar X in het betrokken belastingjaar in Spanje geen inkomen had.

19 Daarop heeft de Hoge Raad de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Moeten de bepalingen over het vrije verkeer in het VWEU aldus worden uitgelegd, dat zij in de weg staan aan een nationale regeling op grond waarvan een burger van de Unie die in Spanje woont en wiens arbeidsinkomsten voor ongeveer 60 percent door Nederland worden belast en voor ongeveer 40 percent door Zwitserland, zijn negatieve inkomsten uit de in Spanje gelegen persoonlijk gebruikte eigen woning niet in mindering mag brengen op zijn door Nederland belaste arbeidsinkomsten, ook niet indien hij in de woonstaat Spanje een zodanig laag inkomen geniet dat voormelde negatieve inkomsten in het desbetreffende jaar niet tot een belastingvermindering in de woonstaat kunnen leiden?

2) a) Indien vraag 1 bevestigend wordt beantwoord, moet iedere lidstaat waar de burger van de Unie een deel van zijn inkomsten verwerft dan rekening houden met het volledige bedrag van voormelde negatieve inkomsten? Of geldt die verplichting slechts voor één van de betrokken werkstaten, en zo ja welke? Of moet ieder van de werkstaten (niet zijnde de woonstaat) aftrek toestaan van een deel van die negatieve inkomsten? Hoe moet in het laatste geval dit in aftrek komende deel worden bepaald?

b) Is in dit verband beslissend in welke lidstaat de arbeid feitelijk wordt verricht, of is beslissend welke lidstaat bevoegd is de daarmee verworven inkomsten te belasten?

3) Luidt het antwoord op de onder 2 geformuleerde vragen anders indien één van de staten waar de burger van de Unie zijn inkomsten verwerft [de Zwitserse Bondsstaat] is, [die] geen lidstaat is van de Europese Unie en evenmin deel uitmaakt van de Europese Economische Ruimte?

4) In hoeverre is het in dit verband van belang of de wetgeving van het woonland van de belastingplichtige (in dit geval Spanje) een mogelijkheid kent tot aftrek van hypotheekrente voor de eigen woning van de belastingplichtige, en een mogelijkheid tot verrekening van daaruit in het desbetreffende jaar voortvloeiende fiscale verliezen met eventuele inkomsten uit dat land in latere jaren?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Toepasselijke vrijheid van verkeer

20 Om te beginnen moet worden opgemerkt dat de verwijzende rechterlijke instantie niet vermeldt, aan welke vrijheid van verkeer een nationale wettelijke regeling als die in het hoofdgeding zou moeten worden getoetst.

21 Uit de stukken in het aan het Hof overgelegde dossier blijkt echter dat X via meerderheidsbelangen de activiteit evan de in Nederland en in Zwitserland gevestigde vennootschappen controleert en stuurt en dat hij op de winst daaruit de negatieve inkomsten uit zijn eigen woning in Spanje in mindering wenst te brengen.

22 Volgens vaste rechtspraak is de vrijheid die toepasselijk is op een onderdaan van een lidstaat, ongeacht zijn nationaliteit, die in het kapitaal van een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap een deelneming houdt die hem een zodanige invloed op de besluiten van die vennootschap verleent dat hij de activiteiten ervan kan bepalen, de vrijheid van vestiging (arrest van 18 december 2014, X, C-87/13, EU:C:2014:2459, punt 21).

23 De in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale wetgeving moet dus aan de bepalingen van artikel 49 VWEU worden getoetst.

Eerste vraag

24 Met haar eerste vraag wenst de verwijzende rechterlijke instantie in hoofdzaak te vernemen of artikel 49 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat een lidstaat waarvan de belastingwetgeving de aftrek van negatieve inkomsten uit een woning toestaat, het voordeel van die aftrek aan een niet-ingezetene zelfstandige weigert wanneer deze op het grondgebied van die lidstaat 60 % van zijn totale inkomen ontvangt en op het grondgebied van de lidstaat waar zijn woning is gelegen geen inkomen ontvangt op grond waarvan hij een gelijkwaardig recht op aftrek geldend kan maken.

25 Om die vraag te beantwoorden moet allereerst in herinnering worden gebracht dat de nationale belastingregels het recht van de Unie, inzonderheid de door de Verdragen gewaarborgde vrijheden, waaronder de in artikel 49 VWEU neergelegde vrijheid van vestiging, moeten eerbiedigen (zie naar analogie arrest van 10 mei 2012, Commissie/Estland, C-39/10, EU:C:2012:282, punt 47).

26 De inaanmerkingneming van negatieve inkomsten uit een onroerend goed dat is gelegen op het grondgebied van de lidstaat waar een belastingplichtige domicilie heeft gekozen, vormt een fiscaal voordeel in verband met de persoonlijke situatie van de betrokkene dat relevant is voor de beoordeling van diens algehele fiscale draagkracht (zie in die zin arrest van 18 juni 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 De wetgeving van een lidstaat die niet-ingezeten belastingplichtigen de aan ingezeten belastingplichtigen geboden mogelijkheid ontzegt, dergelijke negatieve inkomsten in aftrek te brengen, behandelt eerstbedoelde belastingplichtigen dus minder gunstig vergeleken met laatstbedoelde belastingplichtigen.

28 Onderzocht moet dan ook worden of het door de wetgeving in het hoofdgeding gehanteerde criterium van ingezetenschap discriminatie oplevert.

29 Dienaangaande zij in herinnering gebracht dat van discriminatie slechts sprake kan zijn wanneer op vergelijkbare situaties verschillende regels of op verschillende situaties dezelfde regels worden toegepast (zie onder meer arresten van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punt 30, en 18 juni 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punt 21).

30 Voor de directe belastingen bevinden ingezetenen en niet-ingezetenen zich in de regel niet in vergelijkbare situaties, aangezien het inkomen dat een niet-ingezetene op het grondgebied van een lidstaat verwerft, meestal slechts een deel is van zijn totale inkomen, waarvan het zwaartepunt zich bevindt op de plaats waar hij woont, en de persoonlijke draagkracht van de niet-ingezetene, die wordt gevormd door 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, welke plaats in het algemeen zijn gebruikelijke woonplaats is (zie onder meer arresten van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punten 31 en 32, en 18 juni 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punt 22).

31 Zo heeft het Hof in punt 34 van het arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), geoordeeld dat wanneer een lidstaat een niet-ingezetene bepaalde belastingvoordelen die hij aan ingezetenen toekent, ontzegt, in de regel geen sprake is van discriminatie gezien de objectieve verschillen tussen de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen, zowel wat de bron van inkomsten betreft als met betrekking tot de persoonlijke draagkracht of de persoonlijke en gezinssituatie (zie ook arrest van 18 juni 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punt 23).

32 Van discriminatie in de zin van het VWEU tussen ingezetenen en niet-ingezetenen kan slechts sprake zijn indien, ook al zijn zij woonachtig in verschillende lidstaten, komt vast te staan dat de twee categorieën belastingplichtigen zich, gelet op doel en inhoud van de betrokken nationale bepalingen, in een vergelijkbare situatie bevinden (zie arrest van 14 september 1999, Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, punt 26).

33 Dat is met name het geval wanneer een niet-ingezeten belastingplichtige geen inkomsten van betekenis op het grondgebied van de woonlidstaat verwerft en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen verwerft uit een in een andere lidstaat uitgeoefende activiteit, zodat de woonlidstaat hem niet de voordelen kan toekennen waarop aanspraak ontstaat wanneer met zijn persoonlijke en gezinssituatie rekening wordt gehouden (zie onder meer arresten van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punt 36; 16 oktober 2008, Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, punt 61, en 18 juni 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punt 25).

34 In een dergelijk geval is de discriminatie gelegen in het feit dat met de persoonlijke en gezinssituatie van een niet-ingezetene die het grootste deel van zijn inkomen en nagenoeg zijn volledige gezinsinkomen verwerft in een andere lidstaat dan zijn woonstaat, in de woonlidstaat noch in de werklidstaat rekening wordt gehouden (arresten van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punt 38; 18 juli 2007, Lakebrink en Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punt 31, en 18 juni 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punt 26).

35 In punt 34 van het arrest van 18 juli 2007, Lakebrink en Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452), heeft het Hof gepreciseerd dat de in de punten 27 tot en met 32 van het onderhavige arrest geformuleerde rechtspraak zich uitstrekt tot alle belastingvoordelen die verband houden met de fiscale draagkracht van een niet-ingezetene en die in de woonlidstaat noch in de werklidstaat van een werknemer worden verleend (arrest van 18 juni 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punt 27).

36 Die toepasselijkheid is in de context van de vrijheid van vestiging overdraagbaar op belastingvoordelen die verband houden met de draagkracht die niet in de woonlidstaat en evenmin in de werklidstaat van een zelfstandige kunnen worden toegekend (zie voor de toepasselijkheid van de rechtspraak voortvloeiend uit het arrest van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, die aanvankelijk betrekking had op het gebied van het vrije verkeer van werknemers, op de vrijheid van vestiging, arresten van 11 augustus 1995, Wielockx, C-80/94, EU:C:1995:271; 27 juni 1996, Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, en 28 februari 2013, Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121).

37 Zo is, met betrekking tot dergelijke belastingvoordelen aan de hand waarvan, afhankelijk van de regels van de betrokken nationale wetgeving, de draagkracht van de betrokken belastingplichtige moet worden bepaald – zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regels op grond waarvan een fictief inkomen uit eigen woning geldt en op grond waarvan tegelijkertijd de eraan verbonden lasten mogen worden afgetrokken –, de enkele omstandigheid dat een niet-ingezetene op het grondgebied van de werklidstaat inkomen heeft ontvangen in min of meer gelijke omstandigheden als ingezetenen van die staat, ontoereikend om zijn situatie objectief vergelijkbaar met die van laatstgenoemden te maken.

38 Om een dergelijke objectieve vergelijkbaarheid te kunnen vaststellen is tevens vereist dat de woonlidstaat, vanwege het feit dat deze niet-ingezetene het belangrijkste deel van zijn inkomen elders dan op het grondgebied van die staat heeft verworven, niet in staat is om hem de voordelen toe te kennen waarop aanspraak ontstaat wanneer zijn gehele inkomen en zijn persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking worden genomen (zie naar analogie arrest van 18 juni 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punt 28).

39 Wanneer de niet-ingezetene op het grondgebied van een lidstaat waar hij een deel van zijn werkzaamheden verricht, 60 % van het totaal van zijn wereldinkomen ontvangt, rechtvaardigt niets de constatering dat de woonlidstaat op die enkele grond geen rekening zal kunnen houden met al zijn inkomen en zijn persoonlijke en gezinssituatie. Dat zou slechts anders zijn indien mocht blijken dat de belanghebbende op het grondgebied van de woonlidstaat geen enkel inkomen heeft ontvangen of een zodanig gering inkomen dat die staat hem niet de voordelen kan toekennen waarop aanspraak ontstaat wanneer al zijn inkomen en zijn persoonlijke en gezinssituatie in de beschouwing worden betrokken.

40 Dat is kennelijk het geval met X, die blijkens de stukken in het bij het Hof ingediende dossier in de loop van het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingjaar op het grondgebied van zijn woonlidstaat, te weten het Koninkrijk Spanje, geen inkomen had.

41 Aangezien X zijn persoonlijke en gezinssituatie niet in aanmerking kan doen nemen door die lidstaat en evenmin door de lidstaat op het grondgebied waarvan hij 60 % van het totaal van zijn arbeidsinkomsten ontvangt, te weten het Koninkrijk der Nederlanden, moet worden vastgesteld dat sprake is van discriminatie in zijn nadeel in de zin van de rechtspraak vermeld in de punten 27 tot en met 32 van het onderhavige arrest.

42 Aan deze conclusie kan niet worden afgedaan door de omstandigheid dat X voor het overige de rest van zijn inkomen in hetzelfde jaar op het grondgebied van een andere staat dan het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk Spanje heeft ontvangen. Zoals de advocaat-generaal in de punten 47 tot en met 53 van zijn conclusie heeft opgemerkt, is het feit dat een belastingplichtige het grootste deel van zijn inkomen niet op het grondgebied van een, maar van meerdere andere staten dan dat van zijn woonplaats ontvangt, niet van invloed op de toepassing van de uit het arrest van 14 februari 1995,

Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), voortvloeiende beginselen. Het beslissende criterium blijft immers dat een lidstaat de persoonlijke en gezinssituatie van een belastingplichtige voor de belastingheffing niet in aanmerking kan nemen wegens gebrek aan voldoende belastbaar inkomen, terwijl met die situatie elders wel rekening kan worden gehouden omdat de belanghebbende daar voldoende inkomen ontvangt.

43 Gelet op al het voorgaande moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 49 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat een lidstaat waarvan de belastingwetgeving de aftrek van negatieve inkomsten uit een woning toestaat, het voordeel van die aftrek aan een niet-ingezeten zelfstandige weigert wanneer deze op het grondgebied van die lidstaat 60 % van zijn totale inkomen ontvangt en op het grondgebied van de lidstaat waar zijn woning is gelegen geen inkomen ontvangt op grond waarvan hij een gelijkwaardig recht op aftrek geldend kan maken.

Tweede vraag

44 Met haar tweede vraag wenst de verwijzende rechterlijke instantie in hoofdzaak te vernemen of het uit het antwoord op de eerste vraag voortvloeiende verbod enkel geldt voor de lidstaat op het grondgebied waarvan 60 % van het totaal van het inkomen wordt ontvangen, of dat het wordt gedeeld met iedere andere lidstaat op het grondgebied waarvan de niet-ingezeten belastingplichtige belastbaar inkomen ontvangt op grond waarvan hij er een overeenkomstig recht op aftrek geldend kan maken, en volgens welke verdeelsleutel. Zij wenst tevens te vernemen of het begrip „werklidstaat" verwijst naar een lidstaat op het grondgebied waarvan feitelijk arbeid wordt verricht, of naar een lidstaat die bevoegd is, inkomen uit arbeid te belasten.

45 Voor de beantwoording van het tweede onderdeel van de tweede vraag kan worden volstaan met eraan te herinneren dat de doelstelling die de basis vormt van de rechtspraak zoals die in het kader van het antwoord op de eerste vraag in herinnering is gebracht, erin bestaat dat rekening wordt gehouden met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige door middel van een belastingvoordeel, dat wil zeggen belastingvermindering. Het begrip „werklidstaat" zoals bedoeld in het onderhavige arrest kan dan ook niet anders worden begrepen dan als een lidstaat die bevoegd is om alle of een deel van het arbeidsinkomen van een belastingplichtige te belasten, ongeacht waar de arbeid waarmee dat inkomen wordt verworven feitelijk wordt verricht.

46 Voor de beantwoording van het eerste onderdeel van de tweede vraag, betreffende de verdeling over meerdere werklidstaten van de last die verbonden is aan het in aanmerking nemen van de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige, moet de vaste rechtspraak van het Hof op het gebied van de verdeling door de lidstaten van hun heffingsbevoegdheid in de beschouwing worden betrokken (zie onder meer arrest van 12 december 2002, De Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, punt 93 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

47 Hieruit volgt inzonderheid dat de vrijheid van de lidstaten om – bij gebreke van unificatie- of harmonisatiemaatregelen door het recht van de Unie – de uitoefening van hun belastingbevoegdheden onderling te verdelen, onder meer om cumulatie van belastingvoordelen te vermijden, moet worden verzoend met de noodzaak, de belastingplichtigen van de betrokken lidstaten te waarborgen 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. Bij gebreke van die verzoening zou de vrije verdeling van de heffingsbevoegdheid over de lidstaten tot ongelijkheden in behandeling tussen de betrokken belastingplichtigen kunnen leiden die niet het gevolg zouden zijn van dispariteiten tussen de nationale belastingwetgevingen en zich dus niet zouden verdragen met de vrijheid van vestiging (zie in die zin arrest van 12 december 2013, Imfeld en Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punten 70 en 77).

48 Ingeval een zelfstandige zijn belastbaar inkomen ontvangt op het grondgebied van meerdere lidstaten, niet zijnde zijn woonlidstaat, kan die verzoening slechts worden bereikt wanneer hem wordt toegestaan zijn recht op aftrek van negatieve inkomsten bij elk van de werklidstaten die dat belastingvoordeel toekennen geldend te maken naar verhouding van het aandeel van zijn inkomen op het grondgebied van elke lidstaat, waarbij het aan hem is om de bevoegde nationale instanties alle gegevens over zijn wereldinkomen te verschaffen aan de hand waarvan dat prorata kan worden bepaald.

49 Op de tweede vraag moet dan ook worden geantwoord dat het uit het antwoord op de eerste vraag voortvloeiende verbod geldt voor elke werklidstaat op het grondgebied waarvan een zelfstandige inkomen ontvangt op grond waarvan hij er een overeenkomstig recht op aftrek geldend kan maken, naar verhouding van het aandeel van dat inkomen dat de zelfstandige op het grondgebied van elk van de werklidstaten ontvangt. Daarbij is een „werklidstaat" iedere lidstaat die heffingsbevoegdheid heeft voor arbeidsinkomen dat door een niet-ingezetene op zijn grondgebied wordt ontvangen, ongeacht op welke plaats feitelijk arbeid wordt verricht.

Derde vraag

50 Met haar derde vraag wenst de verwijzende rechterlijke instantie in hoofdzaak te vernemen of de omstandigheid dat de betrokken niet-ingezeten belastingplichtige een deel van zijn belastbaar inkomen niet op het grondgebied van een lidstaat ontvangt maar op dat van een derde staat, van invloed is op het antwoord op de tweede vraag.

51 Dienaangaande zij in herinnering gebracht dat de uitlegging die aan de bepalingen van het VWEU betreffende de vrijheid van vestiging moet worden gegeven met het oog op de eruit voortvloeiende verplichting om een zelfstandige die een beroepsactiviteit op het grondgebied van een andere lidstaat dan dat van zijn woonlidstaat uitoefent niet discriminerend te behandelen, geldt voor elke lidstaat. Dit geldt in een situatie als in het hoofdgeding ook voor een lidstaat op het grondgebied waarvan een zelfstandige die woonachtig is op het grondgebied van een andere lidstaat, een deel van zijn arbeid heeft verricht terwijl hij de rest van zijn arbeid heeft verricht op het grondgebied van een derde staat, ook al is deze laatste geen lidstaat, maar een derde staat (zie naar analogie arrest van 18 juni 2015, Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, punt 35).

52 Op de derde vraag moet dus worden geantwoord dat de omstandigheid dat de betrokken niet-ingezeten belastingplichtige een deel van zijn belastbaar inkomen niet op het grondgebied van een lidstaat ontvangt maar op dat van een derde staat, niet van invloed is op het antwoord op de tweede vraag.

Vierde vraag

53 Met haar vierde vraag wenst de verwijzende rechterlijke instantie te vernemen of het antwoord op de voorgaande vragen anders luidt indien op grond van de nationale wetgeving van de woonlidstaat van de zelfstandige deze laatste voor de in die lidstaat verschuldigde belasting de hypotheekrente over zijn eigen woning in mindering mag brengen en de ermee verband houdende fiscale verliezen mag verrekenen met het inkomen in meerdere toekomstige belastingjaren.

54 Blijkens de stukken in het aan het Hof overgelegde dossier, die op dit punt zijn bevestigd door de mondelinge opmerkingen van X ter terechtzitting, heeft deze laatste noch in 2007 noch in latere belastingjaren inkomen in Spanje ontvangen. Aangezien X dus op het grondgebied van zijn woonlidstaat in die jaren geen belastbaar inkomen had, heeft hij hoe dan ook bij de Spaanse belastingdienst geen recht op aftrek geldend kunnen maken om zijn persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te doen nemen.

55 De vierde vraag is dan ook hypothetisch en bijgevolg niet-ontvankelijk (zie arrest van 29 januari 2013, Radu, C-396/11, EU:C:2013:39, punt 24).

Kosten

56 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende 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 (Eerste kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 49 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat een lidstaat waarvan de belastingwetgeving de aftrek van negatieve inkomsten uit een woning toestaat, het voordeel van die aftrek aan een niet-ingezeten zelfstandige weigert wanneer deze op het grondgebied van die lidstaat 60 % van zijn totale inkomen ontvangt en op het grondgebied van de lidstaat waar zijn woning is gelegen geen inkomen ontvangt op grond waarvan hij een gelijkwaardig recht op aftrek geldend kan maken.**

2) **Het uit het antwoord op de eerste vraag voortvloeiende verbod geldt voor elke werklidstaat op het grondgebied waarvan een zelfstandige inkomen ontvangt op grond waarvan hij er een overeenkomstig recht op aftrek geldend kan maken, naar verhouding van het aandeel van dat inkomen dat de zelfstandige op het grondgebied van elk van de werklidstaten ontvangt. Daarbij is een „werklidstaat” iedere lidstaat die heffingsbevoegdheid heeft voor arbeidsinkomen dat door een niet-ingezetene op zijn grondgebied wordt ontvangen, ongeacht op welke plaats feitelijk arbeid wordt verricht.**

3) **De omstandigheid dat de betrokken niet-ingezeten belastingplichtige een deel van zijn belastbaar inkomen niet op het grondgebied van een lidstaat ontvangt maar op dat van een derde staat, is niet van invloed op het antwoord op de tweede vraag.**

Silva de Lapuerta Regan Bonichot

Fernlund Rodin

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 9 februari 2017.

De griffier
A. Calot Escobar

De president van de Eerste kamer
R. Silva de Lapuerta