



# Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL  
J. KOKOTT  
van 4 september 2014<sup>1</sup>

**Zaak C-87/13**

**Staatssecretaris van Financiën  
tegen  
X**

(verzoek van de Hoge Raad der Nederlanden om een prejudiciële beslissing)

„Belastingwetgeving — Vrijheid van vestiging — Nationale inkomstenbelasting — Verhoogde aftrek voor onderhoudskosten bij in binnenland gelegen monument dat als eigen woning dient — Nederlands onderdaan die beschermd monumentenpand bewoont in België en werkzaam is in Nederland, waar hij onbeperkt belastingplichtig is”

## I – Inleiding

1. Het Koninkrijk der Nederlanden wil het behoud van zijn cultureel erfgoed met fiscale maatregelen stimuleren. Het biedt daarom een extra fiscale aftrekmogelijkheid voor onderhoud aan Nederlandse monumenten.

2. In het hoofdgeding gaat het om een Nederlands staatsburger die weliswaar ook een als beschermd monument aangewezen pand bewoont en onderhoudt, maar dan in België. Hoewel hij zijn volledige inkomen in Nederland laat belasten, ontvangt hij geen fiscale tegemoetkoming voor het onderhoud aan het Belgische monument. Het Koninkrijk der Nederlanden wil de fiscale stimulans namelijk uitsluitend ten goede laten komen aan Nederlandse monumenten. Het Hof zal in deze zaak moeten uitmaken of het met de fundamentele vrijheden in overeenstemming is dat op die manier uitsluitend het behoud van het nationale culturele erfgoed wordt bevorderd.

## II – Toepasselijke bepalingen

3. Volgens artikel 2.5, lid 1, van de Nederlandse Wet op de inkomstenbelasting 2001 (tekst 2004; hierna: „Wet IB”) kan een inwoner van een andere lidstaat ervoor opteren om in Nederland als binnenlands belastingplichtige te worden behandeld.

4. Op grond van de Nederlandse Wet IB betaalt de eigenaar van een woning belasting over de inkomsten die hij uit de woning heeft, of het nu is als verhuurder dan wel als bewoner. In het laatste geval worden de inkomsten forfaitair bepaald op een percentage van de waarde van de woning.

<sup>1</sup> — Oorspronkelijke taal: Duits.

5. Op dat eigenwoningforfait kunnen bepaalde uitgaven in verband met de woning in aftrek worden gebracht. In het geval van een monumentenpand kunnen daarnaast nog bepaalde uitgaven als zogeheten persoonsgebonden aftrek worden opgevoerd. Deze regeling geldt ook voor verhuurde panden. Aan die extra aftrekmogelijkheid is volgens artikel 6.31 van de Wet IB de voorwaarde verbonden dat het pand is ingeschreven in een van de in artikel 6 of artikel 7 van de Monumentenwet 1988 bedoelde registers. Volgens de door de verwijzende rechterlijke instantie aan deze bepalingen gegeven uitlegging is inschrijving in een van die registers alleen mogelijk als het monument in Nederland is gelegen.

### III – Hoofdeding

6. Het hoofdeding heeft betrekking op een aan de heer X over het jaar 2004 opgelegde aanslag in de Nederlandse inkomstenbelasting.

7. X heeft de Nederlandse nationaliteit. In 2004 is hij van Nederland verhuisd naar een kasteel in België, dat zijn eigendom is. Het kasteel en de omgeving ervan zijn naar Belgisch recht beschermd als monument respectievelijk dorpsgezicht. Na zijn verhuizing is X in Nederland blijven werken als directeur van een vennootschap waarvan hij enig aandeelhouder is. In België geniet hij geen inkomsten uit arbeid.

8. Voor de Nederlandse inkomstenbelasting 2004 is X op zijn verzoek als binnenlands belastingplichtige behandeld. In zijn aangifte heeft hij een bedrag van 18 140 EUR aan onderhouds- en afschrijvingskosten met betrekking tot het in België gelegen kasteel als persoonsgebonden aftrek opgevoerd. Hij had die kosten weliswaar ook in het kader van de Belgische inkomstenbelasting kunnen opvoeren door te kiezen voor een bepaalde wijze van belastingheffing, maar heeft daarvan afgezien omdat dit voor hem uiteindelijk niet fiscaal voordelig zou zijn geweest.

9. De Nederlandse fiscus heeft de persoonsgebonden aftrek geweigerd op de grond dat het Belgische kasteel niet was ingeschreven in een van de in artikel 6 of artikel 7 van de Monumentenwet 1988 bedoelde registers. X heeft dat besluit aangevochten.

### IV – Procesverloop voor het Hof

10. De Hoge Raad der Nederlanden, die zich thans over het geschil moet uitspreken, acht het denkbaar dat de Nederlandse bepalingen inzake de persoonsgebonden aftrek voor monumentenpanden in strijd zijn met het Unierecht. Hij heeft het Hof daarom overeenkomstig artikel 267 VWEU op 21 februari 2013 verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- „1) Staat het recht van de EU, in het bijzonder de regeling over de vrijheid van vestiging en over het vrije kapitaalverkeer, eraan in de weg dat een inwoner van België die op zijn verzoek in Nederland wordt belast als ingezetene en die kosten heeft gemaakt ter zake van een door hem als eigen woning bewoond kasteel dat is gelegen in België en aldaar is aangewezen als wettelijk beschermd monument en dorpsgezicht, die kosten in Nederland voor de heffing van inkomstenbelasting niet kan aftrekken op de grond dat het kasteel niet in Nederland is geregistreerd als beschermd monument?
- 2) In hoeverre is hierbij van belang of de betrokkene de kosten in zijn woonland België voor de inkomstenbelasting in aftrek kan brengen op zijn huidige of toekomstige roerende inkomsten door middel van een keuze voor progressieve belastingheffing over die inkomsten?”

11. De onderhavige zaak was aanvankelijk voor de behandeling en voor het arrest gevoegd met zaak C-133/13. In juli 2013 zijn met betrekking tot de gevoegde zaken schriftelijke opmerkingen ingediend door X, Q (partij in het hoofdgeding in zaak C-133/13), de Bondsrepubliek Duitsland, het Koninkrijk Spanje, de Franse Republiek, de Italiaanse Republiek, het Koninkrijk der Nederlanden, het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland en de Europese Commissie. Daarna is de voeging van de zaken weer ongedaan gemaakt.

## V – Juridische beoordeling

12. Met de twee prejudiciële vragen, die ik samen zal beantwoorden, wenst de verwijzende rechterlijke instantie in wezen te vernemen of het Unierecht toestaat dat een lidstaat een fiscale stimuleringsregeling voor monumentenpanden die als eigen woning dienen, uitsluitend laat gelden voor in het binnenland gelegen panden. Volgens de verwijzende rechterlijke instantie zou de Nederlandse regeling met name in strijd kunnen zijn met de vrijheid van vestiging van artikel 43 EG (zie sub A) en met de vrijheid van kapitaalverkeer van artikel 56, lid 1, EG (zie sub B).

### A – Vrijheid van vestiging

#### 1. Beperking

13. Een belastingplichtige als X zou door een fiscale stimuleringsregeling zoals die van het Koninkrijk der Nederlanden in zijn vrijheid van vestiging kunnen worden beperkt.

14. X kan zich in beginsel op die vrijheid beroepen. Als directeur van een vennootschap waarvan hij enig aandeelhouder is, oefent hij een werkzaamheid anders dan in loondienst in de zin van artikel 43, tweede alinea, EG uit.<sup>2</sup> Aan de toepassing van de bepalingen inzake de vrijheid van vestiging staat ook niet in de weg dat X, die zijn werkzaamheden in Nederland uitoefent, zelf de Nederlandse nationaliteit heeft. Het is waar dat artikel 43, eerste alinea, eerste volzin, EG volgens de bewoordingen ervan enkel ziet op de vestiging van „onderdanen van een lidstaat op het grondgebied van een *andere* lidstaat”, waarvan in het geval van de vestiging van de Nederlander X in Nederland geen sprake is. Het Hof heeft echter in zijn rechtspraak de werkingssfeer van de vrijheid van vestiging uitgebreid door te oordelen dat elke burger van de Unie, ongeacht zijn nationaliteit, binnen de werkingssfeer van artikel 43 EG valt, voor zover hij in een andere lidstaat dan zijn woonstaat een beroepswerkzaamheid uitoefent.<sup>3</sup> Dat was bij X het geval, aangezien hij ten tijde van de feiten in België woonde en in Nederland zijn directeurswerkzaamheden uitoefende.

15. De vrijheid van vestiging kan worden beperkt door elke nationale regeling die niet-ingezetenen ten opzichte van ingezetenen benadeelt.<sup>4</sup> Volgens de Nederlandse regeling heeft een niet-ingezetene in tegenstelling tot een ingezetene niet de mogelijkheid een persoonsgebonden aftrek op te voeren voor uitgaven ter zake van een door hemzelf bewoond monumentenpand. De door het Koninkrijk der Nederlanden beklemtoonde omstandigheid dat de betrokken aftrekregeling ook geldt voor panden die niet als eigen woning in gebruik zijn en in zoverre ingezetenen en niet-ingezetenen gelijk behandelt, doet niets af aan deze vaststelling.

<sup>2</sup> — Zie arrest Asscher (C-107/94, EU:C:1996:251, punt 26).

<sup>3</sup> — Zie arrest Commissie/Duitsland (C-152/05, EU:C:2008:17, punt 20); zie in vergelijkbare zin ook arrest N (C-470/04, EU:C:2006:525, punt 28); zie met betrekking tot de vrijheid van werknemersverkeer arrest Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, punt 36 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

<sup>4</sup> — Zie in die zin onder meer arresten Stanton en L'Étoile 1905 (143/87, EU:C:1988:378, punt 13), Bosman (C-415/93, EU:C:1995:463, punt 94), Renneberg (EU:C:2008:566, punt 43) en Filipiak (C-314/08, EU:C:2009:719, punt 58).

16. Anders dan de Bondsrepubliek Duitsland meent, beperkt deze benadeling van niet-ingezetenen een persoon als X ook in de uitoefening van zijn door de vrijheid van vestiging beschermde beroepswerkzaamheid. De fiscale stimuleringsregeling heeft namelijk uiteindelijk tot gevolg dat de beroepsinkomsten verschillend worden belast al naargelang X in Nederland dan wel in een andere lidstaat een monumentenpand bewoont.

17. Deze ruime opvatting van het beperkingsbegrip kan in mijn ogen niet ter discussie worden gesteld, aangezien het Hof in het kader van een andere zaak reeds heeft vastgesteld dat een eigenwoningssubsidie die uitsluitend voor in het binnenland gelegen woningen geldt, personen die in een andere lidstaat een woning willen kopen om er zelf in te gaan wonen, in hun vrijheid van werknemersverkeer of hun vrijheid van vestiging beperkt.<sup>5</sup>

18. Wij kunnen dus constateren dat in het onderhavige geval de vrijheid van vestiging wordt beperkt.

19. Een dergelijke beperking is volgens de rechtspraak enkel aanvaardbaar als zij betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn (zie sub 2), of wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang<sup>6</sup> (zie sub 3).

## 2. Objectieve vergelijkbaarheid van de situaties

20. Het Hof heeft in het arrest *Nordea Bank Danmark* mijn suggestie om afstand te nemen van de vergelijkbaarheidstoets, niet gevolgd. Het lijkt er juist op dat het in belastingzaken weer meer belang is gaan hechten aan deze toets.<sup>7</sup>

21. In casu rijst de vraag of de situatie van een belastingplichtige die een monumentenpand bewoont in Nederland, alwaar zijn inkomsten uit het pand worden belast, en die van een belastingplichtige die woont in een monumentenpand dat is gelegen in een andere lidstaat, maar wiens inkomsten uit het pand eveneens in Nederland worden belast, objectief vergelijkbaar zijn.

22. Er bestaan tussen de vergeleken situaties twee verschillen op basis waarvan men zou kunnen menen dat ze niet objectief vergelijkbaar zijn. Ten eerste gaat het in het ene geval om een ingezetene en in het andere geval om een niet-ingezetene. Ten tweede is het pand in het ene geval naar Nederlands recht en in het andere geval naar Belgisch recht aangewezen als beschermd monument.

### a) Verschillende woonplaats van de belastingplichtige

23. Met betrekking tot het verschil in woonplaats van de vergeleken belastingplichtigen moet worden gewezen op de vaste rechtspraak volgens welke op het gebied van de inkomstenbelasting de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen in beginsel *niet* objectief vergelijkbaar zijn. Daartussen bestaan namelijk zowel wat de inkomstenbron als wat de persoonlijke draagkracht of de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie betreft, objectieve verschillen.<sup>8</sup> Daarom is het in de regel niet discriminerend wanneer een lidstaat een niet-ingezetene niet in aanmerking laat komen voor bepaalde belastingvoordelen die hij wel aan de ingezetene verleent.<sup>9</sup>

5 — Arrest *Commissie/Duitsland* (EU:C:2008:17, punten 24 en 25).

6 — Zie onder meer arrest *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, punt 23 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

7 — Zie mijn conclusie in de zaak *Nordea Bank Danmark* (EU:C:2014:153, punten 22-28) en het arrest in die zaak (EU:C:2014:2087, punten 23 en 24).

8 — Zie onder meer arresten *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, punten 31 en 32), *Wielockx* (C-80/94, EU:C:1995:271, punt 18), *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148, punt 43) en *Commissie/Estland* (C-39/10, EU:C:2012:282, punt 50).

9 — Zie onder meer arresten *Schumacker* (EU:C:1995:31, punt 34) en *Commissie/Estland* (EU:C:2012:282, punt 50).

24. Dit in de rechtspraak geformuleerde uitgangspunt geldt echter niet onverkort, zodat de beginselstatus ervan in twijfel kan worden getrokken. Het Hof stelt zich namelijk tegelijkertijd op het standpunt dat van discriminatie in elk geval sprake is indien ingezetenen en niet-ingezetenen zich, ongeacht het feit dat zij in verschillende lidstaten woonachtig zijn, gelet op het doel en de inhoud van de betrokken nationale bepalingen in een vergelijkbare situatie bevinden.<sup>10</sup> Slechts een dergelijke beoordeling van elk individueel geval strookt ook met de vaste rechtspraak volgens welke de objectieve vergelijkbaarheid van de situaties moet worden onderzocht op basis van het met de betrokken regeling nagestreefde doel.<sup>11</sup> Om die reden heeft het Hof met name in verband met de toekenning van fiscale voordelen ook herhaaldelijk de bijkomende eis geformuleerd dat tussen de categorie ingezetenen en de categorie niet-ingezetenen een objectief verschil moet bestaan om te kunnen concluderen dat hun situaties niet objectief vergelijkbaar zijn.<sup>12</sup>

25. Een en ander betekent dat steeds per geval aan de hand van de betrokken nationale regeling moet worden onderzocht of ingezetenen en niet-ingezetenen zich in een vergelijkbare situatie bevinden. Er kan kortom op basis van de rechtspraak niet algemeen worden gesteld dat dit doorgaans niet het geval is.

#### b) Verschillende monumentenwetgeving

26. De objectieve vergelijkbaarheid van de situaties zou in dit geval dus enkel kunnen afstuiten op het tweede verschil, namelijk de omstandigheid dat in het binnenlandse geval de woning naar Nederlands recht monumentenbescherming geniet, terwijl in het geval van X het pand naar Belgisch recht de status van beschermd monument heeft.

27. De in deze zaak aan de orde zijnde regeling, volgens welke onder meer onderhoudskosten voor monumentenpanden fiscaal aftrekbaar zijn, heeft volgens de verwijzende rechterlijke instantie tot doel het Nederlandse culturele erfgoed in stand te houden.

28. Dit zou tegen de objectieve vergelijkbaarheid van een Belgisch en een Nederlands monument kunnen pleiten. Doel van de regeling is immers uitsluitend de instandhouding van het culturele erfgoed dat zich in Nederland bevindt.

29. Een dergelijke zienswijze lijkt mij echter niet correct.

30. Het is waar dat het Hof, zoals de Franse regering terecht heeft opgemerkt, met name in het arrest *Persche* heeft geoordeeld dat voor de toekenning van een fiscaal voordeel de situatie van een binnenlandse en die van een in een andere lidstaat gevestigde instelling enkel objectief vergelijkbaar kunnen worden geacht indien beide instellingen identieke gemeenschapsbelangen nastreven.<sup>13</sup> Een ongelijke behandeling is dus toegestaan als de buitenlandse instelling andere doelstellingen nastreeft dan met de nationale belastingregeling worden beoogd.<sup>14</sup>

31. Het met een nationale fiscale stimuleringsregeling beoogde doel mag echter voor de toetsing van de objectieve vergelijkbaarheid niet zuiver intern worden gedefinieerd. Anders zou elke lidstaat namelijk grensoverschrijdende situaties zonder meer van een dergelijke regeling kunnen uitsluiten door het doel ervan zuiver nationaal te definiëren. Het zuiver nationale aspect van een regeling is eerder reden om aan te nemen dat een fundamentele vrijheid wordt beperkt. Dit nationale aspect kan

10 — Zie arresten *Gschwind* (C-391/97, EU:C:1999:409, punt 26) en *Commissie/Estland* (EU:C:2012:282, punt 51).

11 — Zie onder meer arresten *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, punt 22) en *SCA Group Holding e.a.* (C-39/13, C-40/13 en C-41/13, EU:C:2014:1758, punt 28).

12 — Zie onder meer arresten *Talotta* (C-383/05, EU:C:2007:181, punt 19), *Renneberg* (EU:C:2008:566, punt 60) en *Gielen* (EU:C:2010:148, punt 44).

13 — Arrest *Persche* (C-318/07, EU:C:2009:33, punten 48-50).

14 — *Ibidem* (punt 47).

dan niet bij de tweede stap van de vergelijkbaarheidstoets meteen weer tot de conclusie leiden dat de beperking aanvaardbaar is. Hoewel de objectieve vergelijkbaarheid van de situaties dus op basis van het doel van een nationale regeling moet worden onderzocht, dient bij de definitie van dit doel juist het zuiver nationale aspect van de regeling te worden genegeerd.

32. In casu betekent dit dat de situatie van de niet-ingezetene X objectief vergelijkbaar is met die van een ingezetene, indien zijn pand eveneens in aanmerking komt voor bescherming als cultureel erfgoed. Aangezien het kasteel van X naar Belgisch recht monumentenbescherming geniet, mag worden aangenomen dat dit het geval is.

33. Anders dan de Franse regering betoogt, stuit deze objectieve vergelijkbaarheid niet af op het feit dat voor het Belgische pand niet de Nederlandse regels op het gebied van monumentenbescherming gelden, met name niet de verplichtingen en beperkingen die daaruit in het algemeen voortvloeien. Om te beginnen zullen namelijk naar Belgisch recht voor de eigenaar van een Belgisch monument vergelijkbare verplichtingen en beperkingen gelden. Verder kan de objectieve vergelijkbaarheid van de situaties ook niet worden uitgesloten op de grond dat een belastingplichtige als X zich eventueel vrijwillig aan de Nederlandse regels op het gebied van monumentenbescherming kan onderwerpen.

c) Conclusie ten aanzien van de objectieve vergelijkbaarheid van de situaties

34. Gelet op een en ander kom ik tot de slotsom dat de situatie van een belastingplichtige die een monumentenpand bewoont in Nederland, alwaar zijn inkomsten uit het pand worden belast, en die van een belastingplichtige die woont in een monumentenpand dat is gelegen in een andere lidstaat, maar wiens inkomsten uit het pand eveneens in Nederland worden belast, objectief vergelijkbaar zijn.

3. Dwingende reden van algemeen belang

35. Nagegaan moet nog worden of een fiscale stimuleringsregeling voor monumenten zoals die van het Koninkrijk der Nederlanden, die uitsluitend voor in het binnenland gelegen monumenten geldt, door een dwingende reden van algemeen belang wordt gerechtvaardigd.

36. Vooropgesteld moet worden dat voor de rechtvaardigingsvraag niet doorslaggevend kan zijn of het Koninkrijk der Nederlanden de instandhouding van nationale monumenten mag bevorderen. Dit doel zou namelijk in beginsel ook worden bereikt als de Nederlandse fiscale stimuleringsmaatregelen ook voor buitenlandse monumenten golden. Het Koninkrijk der Nederlanden zou in dit verband niet kunnen tegenwerpen dat uitbreiding van de fiscale stimulans tot buitenlandse monumenten in lagere belastinginkomsten zou resulteren. Volgens vaste rechtspraak behoort namelijk de noodzaak om derving van belastinginkomsten te voorkomen, niet tot de dwingende redenen van algemeen belang die een beperking van een bij het Verdrag ingevoerde vrijheid kunnen rechtvaardigen.<sup>15</sup>

37. Het gaat hier dus enkel en alleen om de vraag of er een rechtvaardiging is te vinden voor het feit dat een lidstaat zijn fiscale stimulans *beperkt* tot nationale monumenten.

38. Zo gezien heeft het door meerdere partijen aangehaalde arrest Commissie/Italië voor het onderhavige geval slechts beperkte betekenis. Volgens dat arrest kan het behoud van het (nationaal) historisch en artistiek erfgoed een dwingende reden van algemeen belang vormen die een beperking van het vrij verrichten van diensten rechtvaardigt.<sup>16</sup> Het ging in die zaak echter om restricties aan de

15 — Arrest Commissie/Oostenrijk (C-10/10, EU:C:2011:399, punt 40 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

16 — Arrest Commissie/Italië (C-180/89, EU:C:1991:78, punten 19 en 20).

werkzaamheden van buitenlandse marktdeelnemers – toeristengidsen – in de betrokken lidstaat, en wel om redenen die verband hielden met het behoud van het nationale culturele erfgoed. Het draaide daar echter niet om de vraag of een stimuleringsregeling van een lidstaat beperkt mag zijn tot het nationale culturele erfgoed.

39. Voor deze vraag is veeleer van belang dat de lidstaten volgens de rechtspraak in beginsel zelf kunnen beslissen welke algemene belangen zij via fiscale maatregelen willen bevorderen.<sup>17</sup> De definitie van het met een fiscale stimuleringsregeling beoogde doel is dan ook een zaak van de lidstaten.

40. Het Hof heeft het echter in diverse beslissingen ontoelaatbaar geoordeeld dat een fiscale stimulans uitsluitend voor interne situaties gold, aangezien het daarmee nagestreefde doel evengoed met buitenlandse hulp kon worden bereikt. Zo heeft het in het arrest Petersen niet kunnen vaststellen waarom het Duitse ontwikkelingsbeleid enkel door binnenlandse ondernemingen zou kunnen worden bevorderd.<sup>18</sup> In het op de Duitse eigenwoningtoelage betrekking hebbende arrest heeft het geoordeeld dat het doel, te voldoen aan de vraag naar woningen, evengoed kon worden bereikt door het bevorderen van de verwerving van in het buitenland gelegen woningen om er zelf in te gaan wonen.<sup>19</sup> In diverse arresten over belastingaftrek heeft het Hof het bovendien ontoelaatbaar geacht dat een lidstaat de toekenning van fiscale voordelen uitsluitend voorbehoudt aan op zijn grondgebied gevestigde instellingen die bepaalde doelstellingen van algemeen belang nastreven.<sup>20</sup>

41. Al die beslissingen hadden echter uiteindelijk betrekking op de vraag hoe de door de lidstaat gedefinieerde doelstelling ook met behulp van in een andere lidstaat gevestigde marktdeelnemers kon worden bevorderd. In het onderhavige geval bevordert de in het buitenland woonachtige X echter niet de doelstelling die met de Nederlandse fiscale stimuleringsregeling wordt beoogd. De onderhoudskosten die hij bij de Nederlandse fiscus als aftrekpost opvoert, dienen immers niet het doel van instandhouding van monumenten in Nederland.

42. Daar het Koninkrijk der Nederlanden volgens de rechtspraak zelf mag uitmaken welke doelstelling het wenst te bevorderen, kan de beslissing om uitsluitend de instandhouding van in Nederland gelegen monumenten te bevorderen, in casu dus in beginsel de beperking van de vrijheid van vestiging rechtvaardigen.

43. De vrijheid die de lidstaten genieten bij het definiëren van de doelstellingen die zij wensen te bevorderen, is volgens het Unierecht echter ook niet onbegrensd. Dit geldt niet alleen in relatie tot het steunverbod van artikel 87, lid 1, EG (thans artikel 107, lid 1, VWEU). Ook voor de rechtvaardiging van een beperking van de fundamentele vrijheden is het van belang dat het doel dat een lidstaat via fiscale maatregelen wenst te bevorderen, tenminste niet als zodanig kennelijk protectionistisch is, zoals bijvoorbeeld bij een fiscale regeling die uitsluitend de economische activiteit van binnenlandse ondernemingen of de verkoop van binnenlandse producten beoogt te bevorderen.<sup>21</sup>

44. In het onderhavige geval is echter voor het doel dat de lidstaat met de fiscale stimuleringsregeling nastreeft, steun te vinden in de Verdragen, zodat het de beperking van een fundamentele vrijheid kan rechtvaardigen. Zo kunnen namelijk volgens artikel 30 EG (thans artikel 36 VWEU) kwantitatieve beperkingen tussen de lidstaten onder meer gerechtvaardigd zijn „uit hoofde van bescherming van [...] het nationaal artistiek, historisch en archeologisch bezit”. En in artikel 151, lid 1, EG (thans 167, lid 1, VWEU) is bepaald dat de Gemeenschap dient bij te dragen „tot de ontplooiing van de culturen van de

17 — Zie arresten *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, EU:C:2006:568, punt 39), *Persche* (EU:C:2009:33, punt 48) en *Tankreederei I* (C-287/10, EU:C:2010:827, punt 30).

18 — Arrest *Petersen* (C-544/11, EU:C:2013:124, punt 61).

19 — Zie arrest *Commissie/Duitsland* (EU:C:2008:17, punt 28).

20 — Zie arresten *Persche* (EU:C:2009:33, punt 44) en *Commissie/Oostenrijk* (EU:C:2011:399, punt 33).

21 — Zie in die zin ook arrest *Tankreederei I* (EU:C:2010:827, punt 32).

lidstaten onder eerbiediging van de nationale en regionale verscheidenheid”. Uit deze bepalingen valt op te maken dat de Verdragen de instandhouding van het culturele erfgoed in een zuiver nationale context plaatsen en dat de bevordering van de eigen cultuur dus een doelstelling is die volgens het Unierecht mag worden nagestreefd.<sup>22</sup>

45. Daarbij komt dat volgens de rechtspraak ook de wens om het bestaan te verzekeren van een band tussen de samenleving van de betrokken lidstaat en de ontvanger van een prestatie, kan worden aangemerkt als een objectieve overweging van algemeen belang.<sup>23</sup> In casu bestaat deze band tussen de Nederlandse samenleving en het Nederlandse culturele erfgoed, waarvan de fiscale stimuleringsregeling de instandhouding beoogt te bevorderen. Aangezien deze regeling niet bedoeld is om ten goede te komen aan een individu als zodanig, is het irrelevant welke banden X met de Nederlandse samenleving heeft.

46. De uit de Nederlandse fiscale stimuleringsregeling voortvloeiende beperking van de vrijheid van vestiging wordt dus gerechtvaardigd door het geoorloofde doel van bevordering van de instandhouding van het nationale culturele erfgoed. Gelet op deze doelstelling, gaat de uitsluiting van het culturele erfgoed van andere lidstaten ook niet verder dan noodzakelijk is om het met de Nederlandse regeling beoogde doel te bereiken.

#### 4. Conclusie

47. De vrijheid van vestiging staat niet eraan in de weg dat een lidstaat een fiscale stimuleringsregeling voor monumentenpanden die als eigen woning dienen, uitsluitend laat gelden voor in het binnenland gelegen panden, wanneer die regeling tot doel heeft de instandhouding van het nationale culturele erfgoed te bevorderen.

#### B – *Vrijheid van kapitaalverkeer*

48. Ongeacht of de Nederlandse fiscale stimuleringsregeling in de onderhavige situatie ook een beperking van de vrijheid van kapitaalverkeer in de zin van artikel 56, lid 1, EG oplevert, zou een dergelijke beperking hoe dan ook gerechtvaardigd zijn door het toelaatbare doel van bevordering van de instandhouding van het Nederlandse culturele erfgoed. Hetgeen ik hierboven heb uiteengezet, zou dan ook voor de beperking van de vrijheid van kapitaalverkeer opgaan.

#### C – *Conclusie*

49. Gelet op een en ander kom ik tot de slotsom dat de genoemde fundamentele vrijheden niet in de weg staan aan een nationale regeling als in het hoofdgeding, volgens welke een fiscale stimulans voor monumentenpanden die als eigen woning dienen, uitsluitend voor in het binnenland gelegen panden geldt.

22 — Zie ook al de Franse taalversie van het arrest *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (EU:C:2006:568, punt 45).

23 — Zie arrest *Gottwald* (C-103/08, EU:C:2009:597, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).



## VI – Conclusie

50. Ik geef daarom in overweging om de prejudiciële vragen van de Hoge Raad der Nederlanden als volgt te beantwoorden:

„Noch de vrijheid van vestiging in de zin van artikel 43 EG noch de vrijheid van kapitaalverkeer in de zin van artikel 56, lid 1, EG staat in de weg aan een nationale regeling volgens welke een inwoner van België die op zijn verzoek in Nederland wordt belast als ingezetene en die kosten heeft gemaakt ter zake van een door hem als eigen woning bewoond kasteel dat in België is gelegen en aldaar is aangewezen als wettelijk beschermd monument en dorpsgezicht, die kosten in Nederland voor de heffing van inkomstenbelasting niet kan aftrekken op de grond dat het kasteel niet in Nederland is geregistreerd als beschermd monument.”