

# ECLI:NL:PHR:2013:BW8359

Instantie	Parket bij de Hoge Raad
Datum uitspraak	01-02-2013
Datum publicatie	01-02-2013
Zaaknummer	11/03763
Formele relaties	Arrest gerechtshof: <a href="#">ECLI:NL:GHSHE:2011:BT8219</a> Arrest Hoge Raad: <a href="#">ECLI:NL:HR:2013:BW8359</a>
Rechtsgebieden	Belastingrecht Europees bestuursrecht
Bijzondere kenmerken	-
Inhoudsindicatie	Art. 6.31 Wet IB 2011, art. 63 VWEU.

Aftrek van kosten van een in België gelegen monumentaal pand dat aldaar is erkend als wettelijk beschermd monument. Eis van registratie van het monument op basis van de Nederlandse Monumentenwet verenigbaar met het EU-recht? Taakverdeling met de algemene bestuursrechter. De HR stelt prejudiciële vragen aan het HvJ.

Vindplaatsen	Rechtspraak.nl NTFR 2013, 764 met annotatie van KorvingLL.M FutD 2012-1592 V-N 2012/35.11 V-N Vandaag 2012/1481 V-N Vandaag 2013/248 NJB 2013/353 VNT 2013/10t.10 V-N 2013/10.10 FED 2013/39 BNB 2013/104
--------------	---

## Conclusie

Nr. 11/03763

Nr. Gerechtshof: 09/00160

Nr. Rechtbank: 07/3006

PROCUREUR-GENERAAL BIJ DE HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

MR. R.E.C.M. NIESSEN

ADVOCAAT-GENERAAL

Derde Kamer B

Inkomstenbelasting 1 januari 2004 - 31 december 2004

Conclusie van 24 mei 2012 inzake:

Staatssecretaris van Financiën

tegen

X

## 1. Inleiding

1.1 Aan X te Z, België (hierna: belanghebbende), is over het jaar 2004 een navorderingsaanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 68.299 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 13.454. Bij het opleggen van de navorderingsaanslag is geen rekening gehouden met de door belanghebbende geclaimde aftrek wegens uitgaven voor monumentenpanden zoals bedoeld in artikel 6.31 Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001).

1.2 Belanghebbende heeft tegen de navorderingsaanslag bezwaar gemaakt. De Inspecteur(1) heeft dat bezwaar afgewezen.

1.3 Belanghebbende is van deze uitspraak in beroep gekomen bij rechtbank Breda (hierna: de Rechtbank). Bij uitspraak van 26 februari 2009 heeft de Rechtbank het beroep gegrond verklaard, de uitspraak op bezwaar vernietigd en de navorderingsaanslag verminderd tot een berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 50.159 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 13.454.(2)

1.4 Tegen de uitspraak van de Rechtbank heeft de Inspecteur hoger beroep ingesteld bij gerechtshof 's-Hertogenbosch (hierna: het Hof). Bij uitspraak van 7 juli 2011 heeft het Hof de uitspraak van de Rechtbank en (kennelijk ook) die van de Inspecteur vernietigd en de navorderingsaanslag verminderd tot een berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 51.480 met instandhouding van de overige elementen.(3) De navorderingsaanslag is verminderd vanwege de toekenning van de geclaimde aftrek voor monumentenpanden.

1.5 De staatssecretaris van Financiën (hierna: de Staatssecretaris) heeft tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld tegen de uitspraak van het Hof. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

1.6 Het geschil betreft de vraag of de beperking van de aftrek van uitgaven voor monumentenpanden tot panden die zijn ingeschreven in één van de Nederlandse registers als bedoeld in artikel 6 of 7 Monumentenwet 1988 (hierna: Monumentenwet), strijdig is met het gemeenschapsrecht.

## 2. De feiten en het geschil in feitelijke instanties

2.1 De onderstaande feiten ontleen ik aan de in punt 1.4 genoemde uitspraak van het Hof.

2.2 Belanghebbende heeft de Nederlandse nationaliteit en is werkzaam in Nederland. Op 8 december 2004 is belanghebbende verhuisd van Nederland naar België, waar hij het kasteel A te Z (hierna: het kasteel) bewoont. Het kasteel en zijn omgeving zijn in België bij Koninklijk Besluit van 13 januari 1981 wettelijk als beschermd monument respectievelijk dorpsgezicht aangewezen.

2.3 Belanghebbende doet in de aangifte IB/PVV voor het jaar 2004 opgaaf van inkomsten uit arbeid in Nederland naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 20.159 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 12.845. Belanghebbende heeft op de voet van artikel 2.5 Wet IB 2001 gekozen voor toepassing van de regels voor binnenlandse belastingplichtigen.

2.4 In België bestaat de mogelijkheid hypotheekrente en onderhoudskosten in aftrek te brengen, ter hoogte van het bedrag van het belastbare kadastraal inkomen. Belanghebbende heeft in België een kadastraal inkomen van het kasteel aangegeven dat overeenkomt met het huurwaardeforfait, waarop hij de rente in aftrek heeft gebracht. Het inkomen bedroeg na aftrek nihil; er was geen sprake van negatieve inkomsten. In Nederland heeft belanghebbende ter zake van zijn Belgische eigen woning het huurwaardeforfait aangegeven en rente in aftrek gebracht. Voorts heeft belanghebbende in de aangifte een bedrag van € 18.140 opgevoerd als persoonsgebonden aftrek in verband met uitgaven voor monumentenpanden op de voet van artikel 6.31 Wet IB 2001. Deze uitgaven betreffen onder andere kosten en lasten van onderhoud van het kasteel.

2.5 De Inspecteur heeft de persoonsgebonden aftrek ad € 18.140 niet in aftrek toegestaan omdat het kasteel niet staat ingeschreven in één van de Nederlandse registers als bedoeld in artikel 6 of 7 Monumentenwet(4), terwijl inschrijving als voorwaarde is gesteld in artikel 6.31, lid 2, Wet IB 2001.

Rechtbank en Hof

2.6 Voor de Rechtbank is niet in geschil dat belanghebbende in België een eventuele aftrek van de door hem gedane uitgaven ten behoeve van het kasteel niet geldend kan maken.

2.7 De Rechtbank heeft onder verwijzing naar de arresten Jäger (zie punt 5.14) en Persche (zie punt 5.18) geoordeeld dat de voorwaarde dat het kasteel in één van de Nederlandse registers ingeschreven dient te staan, een verboden belemmering vormt van het vrije kapitaalverkeer waarvoor geen objectieve rechtvaardigingsgrond bestaat. De Rechtbank neemt hierbij in overweging dat het kasteel in België bij Koninklijk Besluit is aangewezen als beschermd monument. Gelet op de Belgische regeling voor monumenten acht de Rechtbank het aannemelijk dat indien het kasteel in Nederland zou zijn gelegen, het wel in één van de registers zoals bedoeld in artikel 6 of 7 Monumentenwet zou kunnen worden ingeschreven. Dat artikel 6.31 Wet IB 2001 ten doel heeft het in stand houden van de monumenten in Nederland, is volgens de Rechtbank geen dwingende reden van algemeen belang en kan niet als rechtvaardigingsgrond gelden. De Rechtbank heeft het beroep van belanghebbende gegrond verklaard.

2.8 Voor het Hof heeft de Inspecteur zich op het standpunt gesteld dat belanghebbende een verkeerde rechtsingang heeft gekozen, omdat voor de onderhavige kostenaftrek als voorwaarde geldt dat het kasteel is ingeschreven in het Monumentenregister als bedoeld in artikel 6 of 7 Monumentenwet. Op grond van deze wet wordt een beschikking afgegeven die voor bezwaar en beroep vatbaar is. Het Hof oordeelt dat deze stelling niet opgaat:

4.3. (...)

omdat zij een cirkelredenering in zich draagt. Belanghebbendes stelling, dat inschrijving in het Belgische monumentenregister voldoende zou moeten zijn, kan immers logischerwijs niet worden gepareerd met de stelling dat hij maar een aanvraag tot opname in het Nederlandse monumentenregister moet doen.

(...)

2.9 Voorts is naar het oordeel van het Hof sprake van een ongelijke behandeling tussen ingezetenen en niet-ingezetenen. Het Hof neemt hierbij als uitgangspunt dat, zo het kasteel in Nederland zou hebben gelegen, het zonder twijfel (al heel lang) in het monumentenregister zou zijn opgenomen. Het Hof overweegt vervolgens dat:

4.6.1. (...) de regeling, die de aftrek van onderhoudskosten toestaat van monumenten die voor de belastingplichtige een eigen woning vormen, voornamelijk niet-ingezetenen treft. In het geval een

monument een eigen woning vormt, is immers de facto de woonplaats van de belastingplichtige bepalend voor zijn recht op aftrek, omdat een persoon die in Nederland in een monument woont wel recht op aftrek heeft, terwijl een persoon die buiten Nederland in een monument woont, daarop geen recht heeft.

4.6.2. De omstandigheid dat (...) de regeling niet beperkt is tot monumenten die voor de belastingplichtige een eigen woning vormen, zodat ook niet-ingezetenen voor aftrek onder de regeling in aanmerking zouden komen indien zij een geregistreerd monument als "tweede huis" of beleggingsobject in Nederland zouden kopen, heft de hiervoor geconstateerde ongelijke behandeling niet op.

2.10 Het Hof overweegt voorts:

4.8. Als uitgangspunt geldt dat (...) ingezetenen en (...) niet-ingezetenen geen gelijke gevallen vormen. Een onderscheid in de wijze van belastingheffing tussen deze twee categorieën van belastingplichtigen vormt derhalve, in principe, geen op grond van het EG-recht verboden discriminatie. Dit uitgangspunt kent uitzonderingen.

2.11 Het Hof toetst vervolgens aan HvJ Schumacker(5). Naar het oordeel van het Hof volgt uit de stukken dat belanghebbende voldoende aannemelijk heeft gemaakt dat ten minste 90% van zijn belastbaar inkomen in Nederland aan belastingheffing is onderworpen, zodat belanghebbende een Schumacker-gelijke is. Voorts wijst het Hof het standpunt van de Inspecteur af dat de in het geding zijnde aftrekpost brongebonden is en derhalve de persoonlijke omstandigheden van belanghebbende niet treft:

4.9.6. Een aftrekpost als de onderhavige, die rechtstreeks van invloed is op belanghebbendes draagkracht en het op hem van toepassing zijnde belastingtarief, moet, gezien de jurisprudentie van het Hof van Justitie (onder meer 23 februari 2006, zaak 152/03, Ritter-Coulais en 16 oktober 2008, zaak 527/06, Renneberg) als een dergelijke faciliteit worden aangemerkt. Het standpunt van de Inspecteur, dat de aftrekpost gekwalificeerd moet worden als een brongebonden aftrekpost, kan hem daarom, wat er ook zij van die kwalificatie, niet baten.

2.12 Met betrekking tot de vraag of het aftrekrecht ten aanzien van de onderhoudskosten van het kasteel beperkt dient te worden voor zover in België recht op aftrek van de onderhoudskosten bestaat, overweegt het Hof onder verwijzing naar het arrest HR 26 juni 2009, nr. 39 258bis, BNB 2009/274 (m.nt. Meussen) en NTFR 2009/1515 (m.nt. Noordenbos):

4.12. Naar het oordeel van het Hof betekent dat voor de onderhavige zaak, dat belanghebbende voor de negatieve opbrengsten van het kasteel op dezelfde wijze in de belastingheffing moet worden betrokken als een Nederlands ingezetene, zonder dat acht wordt geslagen op een eventuele aftrekmogelijkheid in België.

2.13 Voorts onderschrijft het Hof het oordeel van de Rechtbank dat bescherming van het nationale culturele erfgoed de belemmering niet kan rechtvaardigen. Hier voegt het Hof aan toe:

4.15.1. Aan de Inspecteur zij toegegeven, dat in het bijzonder artikel 87, derde lid, onderdeel d, van het EG-Verdrag enige steun biedt voor zijn opvatting. Dat artikel bepaalt, dat met de gemeenschappelijke markt verenigbaar zijn steunmaatregelen om de cultuur en het culturele erfgoed te bevorderen. Deze bepaling is hier echter niet van toepassing, nu de regeling niet als steunmaatregel in de zin van artikel 87 kan worden aangemerkt. Voorts merkt het Hof op, dat het door de Inspecteur aangehaalde arrest Centro di Musicologia Walter Stauffer (14 september 2006, zaak 386/04) weliswaar de indruk kon wekken dat het Hof van Justitie een rechtvaardiging aanvaardde in het bevorderen van de eigen nationale cultuur, maar die indruk is, zo blijkt uit het arrest Persche (27 januari 2009, nr. C-318/07) onjuist gebleken.

2.14 Partijen hebben in hoger beroep de aftrekbare onderhoudskosten voor het kasteel nader becijferd op € 16.819. In verband hiermee heeft het Hof de uitspraak van de Rechtbank vernietigd en de navorderingsaanslag verminderd tot een berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 51.480, met instandhouding van de overige elementen.

### 3. Het geschil in cassatie

3.1 De Staatssecretaris bestrijdt de uitspraak van het Hof met één middel. Volgens het middel heeft het Hof artikel 6.31 Wet IB 2001 in samenhang met het gemeenschapsrecht en/of artikel 8:77 van de Algemene Wet Bestuursrecht (hierna: Awb) geschonden met het oordeel dat belanghebbende recht heeft op aftrek van onderhoudskosten voor het kasteel in België. In de toelichting kunnen - kort samengevat - de volgende onderdelen worden onderscheiden:

1. Nu belanghebbende voor zijn kasteel niet heeft verzocht om aanwijzing als rijksmonument op de voet van artikel 6 of 7 Monumentenwet en derhalve niet in het bezit is van een (afwijzende) beschikking, is de in het tweede lid van artikel 6.31 Wet IB 2001 gestelde voorwaarde van opname in het monumentenregister geen voorwerp van geschil.
2. Artikel 6.31 Wet IB 2001 maakt geen verboden onderscheid tussen ingezetenen en niet-ingezetenen, nu het een objectief criterium hanteert. Hierbij is van belang dat voorts in artikel 7.7 Wet IB 2001 ook aan niet-ingezetenen de aftrek is gegeven van monumentenuitgaven.
3. Belanghebbendes nadeel is geen verboden discriminatie maar betreft een dispariteit.
4. Het uitgangspunt van het Hof dat, zo het kasteel in Nederland zou hebben gelegen, zonder twijfel in het Monumentenregister opgenomen zou zijn, is onbegrijpelijk en onvoldoende gemotiveerd.
5. Omdat belanghebbende in 2004 directeur/enig-aandeelhouder is van een statutair en feitelijk in Nederland gevestigde vennootschap, heeft het Hof getoetst aan de verkeerde verdragsbepaling (namelijk artikel 39 EG-Verdrag(6) in plaats van artikel 43(7) respectievelijk artikel 56 EG-Verdrag(8)).
6. Artikel 43 EG-Verdrag is in het onderhavige geval niet geschonden, aangezien belanghebbende dient te worden vergeleken met een ingezetene die eveneens een in het buitenland gelegen monument heeft. In dat geval is geen sprake van een ongelijke behandeling.
7. Het Hof heeft ten onrechte vastgesteld dat belanghebbende aan het 90%-criterium voldoet, zodat niet vaststaat dat belanghebbende een Schumacker-gelijke is.
8. Zo sprake is van een belemmering van de vrijheid van vestiging, wordt deze gerechtvaardigd:
  1. De beperking van de aftrek tot kosten voor monumenten gelegen op Nederlands grondgebied strookt met het situsbeginsel uit de OESO-richtlijnen alsmede het Europeesrechtelijke territorialiteitsbeginsel.
  2. De aftrekregeling ter zake van monumenten is fiscaal coherent doordat voor op Nederlands grondgebied gelegen monumenten geen onderscheid wordt gemaakt naar de nationaliteit en/of woonplaats van de eigenaar van het monument.
  3. De aftrek voor onderhoudskosten van monumenten vindt zijn grondslag in het behoud van op het grondgebied van Nederland gelegen culturele erfgoed.
9. Artikel 56 EG-Verdrag is niet in het geding vanwege het ontbreken van een grensoverschrijdend element. Zou sprake zijn van een belemmering van de vrijheid van het kapitaalverkeer, dan is die gerechtvaardigd op dezelfde gronden als aangevoerd in onderdeel 8.

### 4. Achtergrond regeling aftrek van uitgaven voor monumentenpanden

Wet- en regelgeving artikel 6.31 Wet IB 2001

4.1 Tot de persoonsgebonden aftrekposten van artikel 6.1 Wet IB 2001 behoren de uitgaven voor monumentenpanden als bedoeld in artikel 6.31 Wet IB 2001 (tekst 2004):

1. Als uitgaven met betrekking tot een monumentenpand worden in aanmerking genomen:
    - a. indien het een eigen woning als bedoeld in het eerste of derde lid van artikel 3.111 betreft: het bedrag van kosten, lasten en afschrijvingen - ander dan renten van schulden, kosten van geldleningen en periodieke betaling ingevolge de rechten van erfpacht, opstal of beklemming - verminderd met 1.15% van de eigenwoningwaarde, met dien verstande dat die vermindering niet minder dan € 136 en niet meer dan € 12 150 bedraagt;
    - b. indien het een onroerende zaak betreft die volgens artikel 5.1 in de belastingheffing wordt betrokken: het bedrag van de onderhoudskosten, verminderd met 4% van de waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak op het begindatum als bedoeld in artikel 5.2, waarbij de waarde in het economisch verkeer van de onroerende zaak wordt bepaald met toepassing van artikel 5.19.
  - 2. Onder monumentenpand wordt verstaan een pand dat is ingeschreven in een van de registers, bedoeld in artikel 6 of artikel 7 van de Monumentenwet 1988.
  - 3. Kosten, lasten en afschrijvingen voor monumentenpanden zijn de op de voordelen daaruit drukkende kosten voorzover zij zijn gemaakt tot behoud van die voordelen en in hun totale omvang niet overtreffen wat gebruikelijk is.
- (...)

Parlementaire geschiedenis artikel 6.31 Wet IB 2001

4.2 De aftrek van uitgaven voor monumentenpanden van artikel 6.31 Wet IB 2001 is in de Memorie van Toelichting(9) bij het wetsvoorstel Wet IB 2001 als volgt toegelicht:

In de huidige regeling van het huurwaardeforfait is een specifieke aftrekmogelijkheid opgenomen voor eigen woningen die zijn aangemerkt als monument in de zin van de Monumentenwet. Deze regeling is opgenomen omdat de kostenstructuur voor dergelijke monumentenwoningen zo zeer afwijkt van de bij de bepaling van het netto huurwaardeforfait in aanmerking genomen kosten, dat een afzonderlijke aftrek op zijn plaats was. Het ligt dan ook voor de hand in de nieuwe regeling een vergelijkbare bepaling op te nemen. In de combinatie van genoemde afwijkende kostenstructuur en het belang van het behoud van het culturele erfgoed is dan ook de reden gelegen voor de handhaving van de aftrek van kosten voor monumentenpanden. Deze geldt zowel voor eigen woningen in box I als voor woningen die onder de vermogensrendementsheffing vallen. Deze meeromvattende regeling is opgenomen in hoofdstuk 6 van de wet, de persoonsgebonden aftrekposten. Daarbij gelden voor de verschillende categorieën monumentenpanden toegespitste voorwaarden en drempels.

4.3 Vervolgens wordt opgemerkt(10):

Vanuit geschiedkundig en kunsthistorisch perspectief is het van belang om cultuurhistorisch bezit in Nederland te behouden en in stand te houden. In dit licht is in het wetsvoorstel een specifieke kostenaftrek voor beschermde rijksmonumenten opgenomen, die voortbordurt op de aftrekmogelijkheid voor eigenwoningbezitters in de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

(...)

Rijksmonumenten behoeven op grond van de gebruiksfunctie die zij hebben in beginsel niet anders behandeld te worden dan overige panden met eenzelfde gebruiksfunctie. Dit betekent bijvoorbeeld dat op rijksmonumenten die een eigen woning vormen het eigenwoningforfait toepassing vindt en dat rijksmonumenten die aangemerkt kunnen worden als een tweede woning of een verhuurd pand in particulier bezit, begrepen worden in de grondslag van het forfaitaire rendement. Datgene waarin rijksmonumentenpanden afwijken van overige panden is echter dat ter zake van rijksmonumentenpanden beduidend meer onderhoudskosten gemaakt moeten worden om de

onroerende zaak als zodanig in stand te kunnen houden. Deze extra onderhoudskosten zijn niet specifiek verwerkt in de hoogte van het eigenwoningforfait, noch is er, anders dan via de waardering van de onroerende zaak (een hoog kostenpatroon leidt immers reeds tot een lagere waardering) bij de vaststelling van de hoogte van het forfaitaire rendement expliciet rekening mee gehouden. In de Wet op de inkomstenbelasting 1964 was er voor monumentenpanden een regeling opgenomen die bewerkstelligde dat ter zake van monumentenpanden die een eigen of tweede woning vormden de werkelijke kosten, lasten en afschrijvingen in aftrek konden worden gebracht. Daarbij werd rekening gehouden met de reeds in het eigenwoningforfait verdisconteerde kosten, lasten en afschrijvingen met behulp van een kostendrempel.

(...)

Ten aanzien van rijksmonumenten die een eigen woning vormen kan deze regeling uit de Wet op de inkomstenbelasting 1964 worden gecontinueerd, zonder dat nadere aanpassing nodig is. De eigenwoningregeling wordt immers in box I geplaatst en blijft op hoofdlijnen ongewijzigd.

4.4 Eveneens is in de Memorie van Toelichting het tweede lid van artikel 6.31 Wet IB 2001 toegelicht:

Het tweede lid van deze bepaling is ontleend aan artikel 42a, zevende lid, Wet op de inkomstenbelasting 1964. In dit lid wordt voor toepassing van dit artikel de term monumentenpand gedefinieerd.

(...)

Daarmee wordt de aftrekmogelijkheid specifiek toegesneden op de kostencategorie waarvoor de regeling is bedoeld.

4.5 Op vragen van de leden van de CDA-fractie over het bronkarakter van de aftrek van uitgaven voor monumentenpanden antwoordde de Staatssecretaris(11):

De leden van de fracties van VVD, van CDA en van D66 hebben gevraagd of een monumentenpand altijd een bron van inkomen is, zodat uitgaven voor monumentenpanden op grond van artikel 6.8.1 in aftrek kunnen worden gebracht. (...) Ter zake van het begrip "bron van inkomen" bij onroerende zaken blijft de bestaande jurisprudentie zijn gelding behouden. Dit betekent dat onroerende zaken, ook volgens de huidige jurisprudentie, vrijwel altijd een bron van inkomen zijn. Slechts in uitzonderingsgevallen, zoals een bouwval of een onbewoonbaar verklaard pand, kan dit anders zijn.

(...)

4.6 De wetgever heeft de regeling betreffende de kostenaftrek voor monumentenpanden bewust in het hoofdstuk voor persoonsgebonden aftrek willen neerleggen. In de Nota naar aanleiding van het verslag(12) wordt dit als volgt toegelicht:

Er is voor gekozen om de kostenaftrek voor rijksmonumentenpanden te regelen in het hoofdstuk betreffende de persoonsgebonden aftrekposten. De reden hiervoor is dat de kostenaftrek zowel betrekking heeft op eigen woningen, die in box I in de belastingheffing worden betrokken, als op overige onroerende zaken, die in box III via de vermogensrendementsheffing in de belastingheffing worden betrokken. In box III past het minder een kostenaftrek op te nemen, daar het niet mogelijk is om in deze box tot een negatieve rendementsgrondslag te komen. Indien bijvoorbeeld tot de rendementsgrondslag van de belastingplichtige nauwelijks positief vermogen behoort, is het niet mogelijk om aftrek van monumentenkosten in box III te realiseren.

4.7 Vervolgens benadrukt de Staatssecretaris in de Memorie van Toelichting(13) Fiscale Verzamelwet 2010 dat de aftrek voor onderhoud van monumentenuitgaven is aan te merken als een brongebonden aftrekpost:

(...)

Eén van de categorieën uitgaven die zijn ondergebracht in de persoonsgebonden aftrek, betreft de uitgaven voor monumentenpanden. Anders dan de term "persoonsgebonden aftrek" lijkt te impliceren, zijn uitgaven met betrekking tot een monumentenpand niet zozeer bijzondere kosten die verbonden zijn aan de persoon van de eigenaar van het pand, als wel aan het pand zelf.

4.8 Op de vraag of een buitenlandse belastingplichtige met een monumentenpand dat is gelegen in Nederland - en die niet kiest voor de behandeling als binnenlandse belastingplichtige(14) - recht heeft op aftrek van uitgaven voor monumentenpanden, antwoordt de Staatssecretaris in het vraag-en-antwoordbesluit monumentenuitgaven(15):

Nee, de buitenlands belastingplichtige die niet kiest voor binnenlandse belastingplicht heeft geen recht op aftrek van uitgaven voor monumentenpanden. Het inkomen voor een buitenlandse belastingplichtige wordt bepaald volgens de regels van hoofdstuk 7.2 tot en met 7.4 (artikel 2.4 Wet IB 2001). De uitgaven van monumentpanden behoren hiertoe niet. De buitenlandse belastingplichtige die wel kiest voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige komt wel in aanmerking voor aftrek van uitgaven voor monumentpanden (artikel 2.4 en 2.5 Wet IB 2001).

4.9 In de Memorie van Toelichting bij de Fiscale Verzamelwet 2010(16) is de Staatssecretaris hier op terug gekomen. Hij geeft te kennen dat:

Over het niet aftrekbaar zijn van de uitgaven met betrekking tot monumentenpanden voor buitenlandse belastingplichtigen bestaat twijfel met betrekking tot de verenigbaarheid daarvan met het vrije verkeer van kapitaal, bedoeld in het verdrag betreffende de werking van de EU en de EER-Overeenkomst. Om deze twijfel weg te nemen, wordt thans voorgesteld de aftrek van uitgaven voor monumentenpanden ook voor buitenlandse belastingplichtigen mogelijk te maken. Dit past ook bij de doelstelling van deze aftrek.

4.10 De Staatssecretaris voegt hier in de Nota naar aanleiding van het verslag(17) aan toe:

De twijfel, zoals genoemd in de memorie van toelichting, werd veroorzaakt door het feit dat de aftrek voor monumentenpanden gezien kan worden als een brongebonden aftrekpost. Het gaat immers om kosten die specifiek verbonden zijn met het monumentale onroerend goed. Ook in het licht van het doel van de regeling, het behoud van het Nederlandse cultuurgoed, lijkt het geen verschil te maken dat de eigenaar van het onroerend goed niet binnenlands belastingplichtig is. In het licht van het arrest van 12 juni 2003 in de zaak C-234/01, Gerritse, Jur 2003 blz. I-11525, en in het verlengde van het arrest van 18 maart 2010 in de zaak C-440/08, Gielen, n.n.g. kan dan niet worden volstaan met de mogelijkheid om te kiezen voor binnenlandse belastingplicht, maar moet deze aftrekmogelijkheid ook open staan voor de buitenlandse belastingplichtige.

4.11 Per 1 januari 2011 zijn op de voet van de artikelen 7.2, lid 1 en 7.7, lid 1, Wet IB 2001 juncto artikel 6.31 Wet IB 2001 uitgaven voor monumentenpanden die zijn gelegen in Nederland ook aftrekbaar voor niet-ingezetenen.

4.12 Bovendien is met ingang van 1 januari 2012 de persoonsgebonden aftrek van uitgaven voor monumentenpanden versoerd. Thans is nog slechts 80% van de onderhoudskosten aftrekbaar en is de mogelijkheid tot aftrek van de eigenaarslasten en afschrijvingen geheel vervallen. Daar staat tegenover dat de drempels van artikel 6.31, lid 1, Wet IB 2001 om voor aftrek in aanmerking te komen zijn vervallen. Voort is een overgangsregeling getroffen voor onderhoudskosten waartoe voor 1 januari 2012 reeds onherroepelijke verplichtingen zijn aangegaan.

Wet- en regelgeving artikel 2.5 Wet IB 2001

4.13 Artikel 2.5, eerste lid, Wet IB 2001 luidt (tekst 2004):



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. Voor de toepassing van deze bepaling kunnen bij ministeriële regeling bewijsmiddelen worden voorgeschreven. Een persoon die niet belastingplichtig is kan kiezen voor toepassing van de regels van deze wet voor binnenlandse belastingplichtigen indien hij daardoor wordt aangemerkt als partner van een belastingplichtige. De persoonsgebonden aftrek (hoofdstuk 6) en de negatieve inkomsten uit gemeenschappelijke inkomensbestanddelen als bedoeld in artikel 2.17 blijven buiten aanmerking voorzover deze bij de partner bij de belastingheffing in de woonstaat in aanmerking kunnen worden genomen.

Parlementaire geschiedenis artikel 2.5 Wet IB 2001

4.14 De Memorie van Toelichting(18) bij het wetsvoorstel van de Wet IB 2001, vermeldt over de achtergrond van de keuzeregeling:

In deze bepaling is (...) de mogelijkheid opgenomen om te kiezen om op dezelfde wijze te worden behandeld als inwoners van Nederland (binnenlands belastingplichtigen). Een keuze voor de toepassing van de regels voor binnenlands belastingplichtigen leidt er overigens niet toe dat de kiezende belastingplichtige binnenlands belastingplichtig wordt; hij blijft buitenlands belastingplichtig. Op deze wijze is invulling gegeven aan het arrest van Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen van 14 februari 1995, zaak C-279/93, BNB 1995/187 (Schumacker-arrest).

(...)

De in artikel 2.2.3 [a-g; thans artikel 2.5 Wet IB 2001] opgenomen keuzeregeling gaat verder dan het Schumacker-arrest en geeft niet-inwoners tevens de mogelijkheid om te kiezen voor een inwonersbehandeling indien hij slechts een beperkt deel van zijn inkomen in Nederland verdient.

(...)

De werking van de keuzeregeling is als volgt. Indien de buitenlandse belastingplichtige een dergelijke keuze maakt, komt hij bijvoorbeeld evenals inwoners in aanmerking voor de in hoofdstuk 3 opgenomen uitgaven voor inkomensvoorzieningen, de in hoofdstuk 6 opgenomen persoonsgebonden aftrek en voor de in hoofdstuk 8 opgenomen belastingkortingen.

(...)

4.15 Tevens licht de Staatsecretaris toe dat artikel 1.8 Wet IB 2001 (mede) is opgenomen om de Wet IB 2001 geschikt te maken voor toepassing van de mogelijkheid te opteren voor binnenlandse belastingplicht:(19)

(...)

Nieuw is voorts het uitgangspunt dat waar in de wet of de daarop gebaseerde regelgeving wordt verwezen naar Nederlandse regelingen of verklaringen van Nederlandse instellingen, daaronder mede worden begrepen buitenlandse regelingen of verklaringen die daarmee naar aard en strekking overeenkomen (wederzijdse erkenning). Hiermee wordt bereikt dat grensoverschrijdende situaties beter kunnen worden ingepast in de - op zich op de Nederlandse situatie toegesneden - wetssystematiek. Zo wordt niet alleen recht gedaan aan de vereisten die voortvloeien uit het vrije verkeer van personen, vestiging, dienstverlening en kapitaal, maar wordt de wet ook geschikt gemaakt voor toepassing van de eerdergenoemde mogelijkheid voor buitenlands belastingplichtigen

om te opteren voor behandeling als binnenlands belastingplichtige.

Wet- en regelgeving in de Monumentenwet

4.16 Artikel 1 Monumentenwet luidt, voor zover van belang (tekst 2004):

In deze wet en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder:

(...)

b. monumenten:

1. vervaardigde zaken welke van algemeen belang zijn wegens hun schoonheid, hun betekenis voor de wetenschap of hun cultuurhistorische waarde;

2. terreinen welke van algemeen belang zijn wegens daar aanwezige zaken als bedoeld onder 1;

(...)

d. beschermde monumenten: onroerende monumenten welke zijn ingeschreven in de ingevolge deze wet vastgestelde registers;

(...)

f. stads- en dorpsgezichten: groepen van onroerende zaken die van algemeen belang zijn wegens hun schoonheid, hun onderlinge ruimtelijke of structurele samenhang dan wel hun wetenschappelijke of cultuurhistorische waarde en in welke groepen zich één of meer monumenten bevinden;

g. beschermde stads- en dorpsgezichten: stads- en dorpsgezichten die door Onze minister en Onze Minister van Volkshuisvesting, Ruimtelijke Ordening en Milieubeheer als zodanig ingevolge artikel 35 van deze wet zijn aangewezen, met ingang van de datum van publikatie van die aanwijzing in de Nederlandse Staatscourant;

(...)

4.17 Artikel 3 Monumentenwet luidt, voor zover van belang (tekst 2004):

1. Onze minister kan ambtshalve onroerende monumenten aanwijzen als beschermd monument.

2. Voordat Onze minister ter zake een beschikking geeft, vraagt hij advies aan burgemeester en wethouders van de gemeente waarin het monument is gelegen en, indien de monumenten zijn gelegen buiten de krachtens de Wegenverkeerswet 1994 vastgestelde bebouwde kom, tevens aan gedeputeerde staten.

3. Onze minister doet mededeling van de adviesaanvraag, bedoeld in het tweede lid, aan degenen die in de basisregistratie kadaster als eigenaar en beperkt gerechtigde staan vermeld.

4. Burgemeester en wethouders stellen de in het derde lid genoemde belanghebbenden in de gelegenheid zich te doen horen en plegen het overleg, bedoeld in artikel 2, tweede lid.

(...)

4.18 Artikel 6 en 7 Monumentenwet luiden, voor zover van belang (tekst 2004):

Artikel 6

1. Onze minister houdt voor elke gemeente een register aan van de beschermde monumenten. In het register schrijft hij de monumenten in die hij heeft aangewezen, voorzover geen beroep tegen die aanwijzing is ingesteld of een beroep is afgewezen.

2. Van de inschrijving in het register zendt Onze minister aan gedeputeerde staten en aan

burgemeester en wethouders telkens één afschrift.

3. Het aan burgemeester en wethouders gezonden afschrift wordt ter inzage ter secretarie van de gemeente neergelegd. Een ieder kan zich aldaar op zijn kosten afschriften doen verstrekken.

#### Artikel 7

1. Indien het monument niet gelegen is binnen het grondgebied van enige gemeente, zijn artikel 3, tweede tot en met zesde lid, artikel 4 en artikel 6 niet van toepassing.

2. Alvorens Onze minister ten aanzien van een monument als bedoeld in het eerste lid een beschikking geeft, hoort hij de Raad.

3. Onze minister houdt een landelijk register aan waarin hij de door hem aangewezen monumenten, bedoeld in het eerste lid, inschrijft voorzover geen beroep tegen die aanwijzing is ingesteld of een beroep is afgewezen. Een afschrift van de inschrijving wordt gezonden aan de instantie die het betrokken gebied beheert alsmede, indien het monument is gelegen binnen het grondgebied van een provincie, aan gedeputeerde staten.

#### Parlementaire geschiedenis Monumentenwet

4.19 In de Memorie van Toelichting(20) is het wetsvoorstel van de Monumentenwet - die diende als vervanging van de Wet van 22 juni 1961, Stb. 200 - als volgt toegelicht:

(...)

De vorm van overheidszorg, die wij thans onder de naam "monumentenzorg" kennen, kwam in de loop van de 19de eeuw tot ontwikkeling. Het was in hoofdzaak op rijksniveau, dat een beleid, gericht op de bescherming en instandhouding van het erfgoed, werd opgebouwd.

(...)

[E]r moet worden geconstateerd, (...) dat de rijksoverheid meende een algemene verantwoordelijkheid te moeten dragen voor het behoud van het erfgoed, dat veelal bloot stond aan bedreigingen van buitenaf en vaak alleen al vanwege het oudheidkundige karakter ervan als té kwetsbaar werd beschouwd (...). Deze centralistische structuur werd geformaliseerd in de Monumentenwet, die in 1961 tot stand kwam, en de formele mogelijkheid opende het erfgoed op een wettelijke basis te beschermen.

(...)

In dat stuk [a-g: Nota Monumentenzorg (kamerstukken II 1983/1984, 18 399, nrs. 1-2)] werd als algemeen uitgangspunt gesteld, dat hoewel de rijksoverheid de eerstverantwoordelijke is waar het gaat om het veiligstellen van cultuuroederen van algemeen belang, de zorg voor dit erfgoed een gezamenlijke verantwoordelijkheid is van overheden en particulieren. Die eerste verantwoordelijkheid van het Rijk komt tot uitdrukking in zijn blijvende bevoegdheid tot het vaststellen van waarden, die veiliggesteld dienen te worden.

(...)

4.20 Vervolgens zijn de artikelen 6 en 7 Monumentenwet als volgt toegelicht(21):

#### Artikel 6

De registers van beschermde monumenten worden centraal bewaard. Het blijft van belang, dat op één plaats het gehele overzicht van beschermde monumenten, gemeentegewijs geordend, geconcentreerd en toegankelijk is. Omdat de openbare registers en het kadastrale systeem voor ieder

de mogelijkheid bieden kennis te nemen van gegevens van een onroerend goed blijft vermelding daarin van het van kracht zijn van de bescherming van de Monumentenwet noodzakelijk.

(...)

#### Artikel 7

De Monumentenwet gaat ervan uit dat een beschermd monument zich altijd bevindt in een gemeentelijk ingedeeld gebied. Bij monumenten onder water kan zich de situatie voordoen dat deze monumenten zich bevinden in of op de bodem van bijvoorbeeld de territoriale zee. Om die reden is het noodzakelijk naast het register van beschermde monumenten, dat voor elke gemeente wordt aangehouden, de mogelijkheid te openen een landelijk register aan te houden voor beschermde monumenten onder water, die niet in een gemeentelijk ingedeeld gebied zijn gelegen.

Wet- en regelgeving artikel 58 EG-Verdrag (thans artikel 65 VwEU)

4.21 Artikel 58 EG-Verdrag luidt, voor zover van belang, als volgt:

1. Het bepaalde in artikel 56 doet niets af aan het recht van de lidstaten:

a. de ter zake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal is belegd;

b. alle nodige maatregelen te nemen om overtredingen van de nationale wetten en voorschriften tegen te gaan, met name op ?scala gebied en met betrekking tot het bedrijfseconomisch toezicht op ? nanciële instellingen, of te voorzien in procedures voor de kennisgeving van kapitaalbewegingen ter informatie van de overheid of voor statistische doeleinden, dan wel maatregelen te nemen die op grond van de openbare orde of de openbare veiligheid gerechtvaardigd zijn.

2. De bepalingen van dit hoofdstuk doen geen afbreuk aan de toepasbaarheid van beperkingen inzake het recht van vestiging welke verenigbaar zijn met de Verdragen.

3. De in de leden 1 en 2 bedoelde maatregelen en procedures mogen geen middel tot willekeurige discriminatie vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 56.

#### Het Verdrag van Granada

4.22 De door Nederland als lidstaat van de Raad van Europa ondertekende Overeenkomst inzake het behoud van het architectonische erfgoed van Europa (hierna: Verdrag van Granada), luidt voor zover hier van belang (in de Nederlandse vertaling):(22)

#### Artikel 1

Voor de toepassing van deze overeenkomst, wordt het begrip "architectonisch erfgoed" geacht de volgende onroerende zaken te omvatten:

1. Monumenten: alle bouwwerken van opmerkelijk historisch, archeologisch, artistiek, wetenschappelijk, sociaal of technisch belang, met inbegrip van de bijbehorende uitrusting; (...)

#### Artikel 2

Ten einde nauwkeurig te bepalen welke monumenten (...) beschermd dienen te worden, verplicht

Iedere Partij zich ertoe een inventarisatie bij te houden en, ingeval deze goederen worden bedreigd, zo spoedig mogelijk een passende documentatie op te stellen.

## Artikel 6

Iedere partij verplicht zich ertoe:

1. ervoor te zorgen dat de overheid, overeenkomstig haar bevoegdheid op nationaal, regionaal of plaatselijk niveau en voorzover de geldende begrotingen zulks toestaan, financiële steun beschikbaar stelt voor het onderhoud en de restauratie van het op haar grondgebied gelegen architectonische erfgoed.
2. zo nodig belastingmaatregelen te nemen ten einde het behoud van dit erfgoed te bevorderen; (...)

## 5. Europeesrechtelijke aspecten

### Toegang tot het VwEU

5.1 Allereerst dient onderzocht te worden of belanghebbende toegang heeft tot het VwEU. In de gevoegde zaken HvJ 31 januari 1984, zaken C-286/82 en 26/83 (Luisi en Carbone), jurispr. 1984, blz. 378 overweegt het HvJ ten aanzien van het begrip kapitaalverkeer:

2. (...) Kapitaalverkeer als bedoeld in artikel 67 [a-g: EG-Verdrag] (...) bestaat uit financiële operaties die in wezen op belegging of investering van het betrokken bedrag zien en niet op vergoeding van een prestatie. (...)

5.2 In onder meer HvJ 11 januari 2001, zaak C-484/98 (Westdeutsche Landesbank Girozentrale tegen Friedrich Stefan), jurispr. 2001, blz. I-00173, borduurt het HvJ hierop voort:

5. Het begrip kapitaalverkeer wordt in het EG-Verdrag niet gedefinieerd. Aangezien artikel 73 B van het Verdrag in hoofdzaak de inhoud van artikel 1 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) heeft overgenomen, behoudt de in bijlage bij deze richtlijn gehechte nomenclatuur van het kapitaalverkeer evenwel de indicatieve waarde die zij vóór de inwerkingtreding van de artikelen 73 en volgende van het Verdrag bezat voor de definitie van het begrip kapitaalverkeer, aangezien de lijst die zij bevat, gelijk in de inleiding te kennen wordt gegeven, geenszins uitputtend is (zie arrest van 16 maart 1999, Trummer en Mayer, C-222/97, Jurispr. blz. I-1661, punt 21).

5.3 In het arrest van 11 december 2003, zaak C-364/01 (Barbier), BNB 2004/178 (m.nt. Meussen), V-N 2003/63.16, FED 2004/108 (m.nt. Thomas) en NTFR 2004/115 (commentaar Monteiro), verwierf de in België woonachtige Barbier een aantal onroerende zaken die waren gelegen in Nederland. Barbier had onder meer de economische eigendom overgedragen aan de door hem beheerste Nederlandse vennootschappen. Ten aanzien van de toegang tot het vrije kapitaalverkeer overwoog het HvJ:

58. Investerings in onroerende zaken, zoals die welke door Barbier vanuit België op het Nederlandse grondgebied zijn gedaan, vormen duidelijk "kapitaalverkeer" in de zin van artikel 1, lid 1, van richtlijn 88/361, en dit geldt ook voor de overdracht van onroerende zaken van een persoon die er de enige eigenaar van is, aan een privé-onderneming waarvan hij alle aandelen bezit, en voor de erfopvolging met betrekking tot deze zaken.

59. De toegang tot de door deze richtlijn toegekende rechten is niet afhankelijk van het bestaan van andere grensoverschrijdende elementen. Het loutere feit dat een nationale bepaling ertoe leidt dat het kapitaalverkeer van een investeerder die onderdaan is van een lidstaat, op grond van zijn woonplaats wordt beperkt, is voldoende om artikel 1, lid 1, van richtlijn 88/361 toepasselijk te maken.

60. Derhalve is noch het feit dat Barbier zijn domicilie naar een andere lidstaat had verplaatst voordat hij de betrokken onroerende zaak heeft verworven, noch de eventuele verdeling van zijn kapitaal over twee lidstaten van belang voor de toepassing van deze bepaling.

5.4 HvJ 1 juli 2010, zaak C-233/09 (Dijkman), BNB 2012/99, V-N 2010/31.19, NTFR 2010/1696 (commentaar Fijen) betref het in België woonachtige echtpaar Dijkman, dat Nederlandse dividenden en interest ontving. Omdat deze inkomsten niet zijn geïnd via een in België gevestigde tussenpersoon, was het echtpaar over de inkomsten personenbelasting en aanvullende gemeentelijke belasting verschuldigd. Op de vraag of deze zaak aan de hand van de vrijheid van diensten danwel de vrijheid van kapitaalverkeer beantwoordt dient te worden, antwoordde het HvJ:

26. Met betrekking tot de vraag of een nationale wettelijke regeling onder de ene of de andere van de door het EG-Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden valt, blijkt uit vaste rechtspraak dat rekening dient te worden gehouden met het voorwerp van de wettelijke regeling in kwestie (...).

(...)

31. Wanneer een lidstaat een verschil in behandeling invoert naargelang van de plaats waar het kapitaal wordt geïnvesteerd, heeft dit dus tot gevolg dat haar ingezetenen ervan worden afgeschrikt om hun kapitaal te investeren of te beleggen in een vennootschap die gevestigd is in een andere lidstaat. Bovendien heeft een dergelijk verschil in behandeling een restrictief gevolg voor in andere lidstaten gevestigde vennootschappen aangezien dit voor hen een belemmering vormt bij het bijeenbrengen van kapitaal in de eerste lidstaat (...).

(...)

34. In casu betreft het hoofdgeding de heffing van aanvullende gemeentebelasting op inkomsten uit beleggingen en investeringen in een andere lidstaat. Dit geding heeft dus betrekking op de gevolgen die voor een ingezetene belastingplichtige voortvloeien uit de uitoefening van het vrije verkeer van kapitaal.

Reikwijdte van het soevereine recht van de lidstaten om directe belastingen te heffen

5.5 In HvJ 12 mei 1998, zaak C-336/96 (Gilly), BNB 1998/305 oordeelde het HvJ dat - kort samengevat - de nadelige gevolgen die voortvloeien uit het verrekeningsmechanisme zoals neergelegd in het belastingverdrag tussen Frankrijk en Duitsland geen verboden discriminatie opleverde:

24. De lidstaten, die bevoegd zijn om de criteria voor de belasting van het inkomen en het vermogen vast te stellen teneinde, in voorkomend geval door het sluiten van een overeenkomst, dubbele belastingen af te schaffen, hebben tal van bilaterale overeenkomsten gesloten, waarbij zij zich vooral hebben laten leiden door de modelverdragen betreffende belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, die zijn opgesteld door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: "OESO").

(...)

30. (...) Nu tot dusver op het niveau van de Gemeenschap geen unificatie- of harmonisatiemaatregelen, met name ter uitvoering van artikel 220, tweede streepje, van het Verdrag [a-g: EG-Verdrag], zijn vastgesteld, zijn zij immers een uitvloeisel van de bevoegdheid van de overeenkomstsluitende partijen om, teneinde dubbele belastingen af te schaffen, de criteria ter verdeling van de heffingsbevoegdheid vast te stellen.

31. Met het oog op die verdeling van de fiscale bevoegdheid is het ook niet onredelijk, dat de lidstaten zich laten leiden door de internationale praktijk en het door de OESO opgestelde modelverdrag, waarvan in het bijzonder artikel 19, lid 1, sub a, in de versie van 1994, het beginsel van de betalende staat formuleert. Volgens de commentaren bij genoemde bepaling vindt dit beginsel zijn

rechtvaardiging in de "regels van de internationale courtoisie en van de wederzijdse eerbiediging van de soevereiniteit van elke staat", en "komt het voor in zoveel overeenkomsten tussen landen die zijn aangesloten bij de OESO, dat kan worden gezegd dat het reeds internationaal aanvaard is".

In haar noot in BNB gaat Burgers in op het onderscheid tussen discriminatie en dispariteit (citaat zonder noten):

8. In een reeks eerdere arresten, waaronder de zaak *Avoir fiscal* (C-270/83, Jurispr. 1986, blz. 273 heeft het Hof overwogen dat het ontbreken van harmonisatie van de wettelijke regelingen van de lidstaten het in die zaken onderhavige verschil in behandeling niet kon rechtvaardigen. (...) In de zaak *Avoir fiscal* was het de regel die discriminerend zou kunnen werken (art. 158 CGI) die niet geharmoniseerd was. Het ontbreken van harmonisatie van die regel betekende niet dat die regel niet discriminerend zou kunnen werken. In de zaak *Gilly* is de oorzaak van de ongunstiger behandeling evenwel niet gelegen in het ontbreken van harmonisatie van de regel die discriminerend zou kunnen werken (art. 14, eerste lid, Frans-Duitse belastingverdrag). Oorzaak van de ongunstiger behandeling is het niet geharmoniseerd zijn van andere regels, te weten de op het inkomen van het echtpaar *Gilly* toegepaste belastingtarieven, welke mede beïnvloed werden door de door Frankrijk toegepaste familiecoëfficiënt.

5.6 In HvJ 21 september 1999, zaak C-307/97 (*Saint Gobain*), BNB 2000/75 (m.nt. Burgers), V-N 1999/54.16 overwoog het HvJ ten aanzien van de verdeling van de heffingsbevoegdheid van de lidstaten:

58. Bij de uitoefening van de aldus verdeelde heffingsbevoegdheid mogen de lidstaten niettemin niet de gemeenschapsregels naast zich neerleggen. Het is immers vaste rechtspraak van het Hof, dat ofschoon de directe belastingen tot de bevoegdheidssfeer van de lidstaten behoren, de lidstaten niettemin verplicht zijn hun bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen (...).

5.7 Deze overweging heeft het HvJ herhaald in onder meer de zaken *De Groot*(23), *Laboratoires Fournier*(24), *Van Hilten-Van der Heijden*(25) en *Kerckhaert-Morres*(26).

5.8 De laatstgenoemde zaak betrof het echtpaar *Kerckhaert-Morres* dat woonachtig was in België en dividend ontving uit een in Frankrijk gevestigde vennootschap. België belaste zowel binnenlandse als buitenlandse dividenden naar een tarief van 25%. Op de uitgekeerde dividenden hield Frankrijk 15% bronbelasting in. Het echtpaar verzocht om verrekening van de Franse bronbelasting, maar het verzoek werd afgewezen omdat de Belgische wetgeving niet voorziet in een verrekening van bronheffing. Op de vraag of het gemeenschapsrecht zich ertegen verzet dat dividend afkomstig uit een buiten België gevestigde vennootschap hierdoor zwaarder wordt belast dan een in België gevestigde vennootschap, antwoordde het HvJ:

16. In de zojuist aangehaalde arresten *Verkooijen*, (...) heeft het Hof geoordeeld dat de wetgeving van de betrokken lidstaten een verschil in behandeling bevatte van inkomsten uit dividenden van vennootschappen die waren gevestigd in de lidstaat waar de betrokken belastingplichtige woonde, en inkomsten uit dividenden van in een andere lidstaat gevestigde vennootschappen, in die zin dat aan de verkrijgers van deze laatste dividenden de aan de anderen toegekende fiscale voordelen werden geweigerd. Na te hebben vastgesteld dat de situatie van belastingplichtigen die dividenden van in een andere lidstaat gevestigde vennootschappen ontvangen, niet objectief verschilde van de situatie van belastingplichtigen die dividenden ontvangen van vennootschappen die zijn gevestigd in de lidstaat waar deze belastingplichtigen wonen, heeft het Hof geoordeeld dat deze wetgevingen de in het Verdrag neergelegde vrijheden belemmerden.

17. Anders dan het echtpaar *Kerckhaert-Morres* heeft betoogd, verschilt de zaak in het hoofdgeding evenwel van die welke tot de aangehaalde arresten hebben geleid, aangezien de Belgische

belastingwetgeving geen enkel onderscheid maakt tussen de dividenden van in België gevestigde vennootschappen en de dividenden van in een andere lidstaat gevestigde vennootschappen: voor beide soorten dividenden geldt volgens de Belgische wet eenzelfde inkomstenbelastingtarief van 25%.

(...)

20. In omstandigheden als die in casu zijn de nadelige gevolgen die de toepassing van een inkomstenbelastingstelsel zoals de Belgische regeling in het hoofdgeding kan meebrengen, het gevolg van de parallelle uitoefening van belastingbevoegdheid door twee lidstaten.

(...)

Terra en Wattel geven een toetsingskader voor het herkennen van een dispariteit en discriminatie(27):

If it is difficult to decide whether a certain disadvantageous tax effect (...) is caused by a (unilateral and therefore in principle prohibited) discrimination/restriction or by a disparity between two or more legal systems, one should imagine that both States involved were to have exactly the same legal system; if within such thought experiment the disadvantage disappears, then it was a disparity effect; if it is still there, then either unilateral discrimination or restriction is at foot, or a dislocation effect caused by both States applying inconsistent national tax law (...).

Aan de hand van het arrest Kerckhaert-Morres bekritisieren Brandsma e.a. dit toetsingskader(28) (cursief van auteurs):

(...) Deze vuistregel is ons inziens onjuist: ook wanneer wetgevingen van twee lidstaten volledig identiek zijn kan zich een nadeel voordoen die voortvloeit uit de wetgevingen van die lidstaten terwijl die wetgevingen geen belemmeringen in zich hebben. Een voorbeeld kan gevonden worden in HvJ EG 14 november 2006, zaak C-513-03 (Kerckhaert-Morres), BNB 2007/73 (Concl. Geelhoed, noot O.C.R. Marres). (...) Het Hof van Justitie was van mening dat geen sprake was [a-g: van] een belemmering van het vrije verkeer aangezien het nadeel 'het gevolg [was] van de parallelle uitoefening van belastingbevoegdheden door twee lidstaten'. Wanneer de wetgevingen van deze twee lidstaten geheel aan elkaar gelijk zouden zijn, dan was het nadeel van de juridische belasting gewoon blijven bestaan. Volgens de vuistregel van Terra/Wattel zou dan sprake zijn geweest van een verboden belemmering of van een toegestane dislocatie van de heffingsgrondslag. Volgens het Hof van Justitie was echter geen sprake van een belemmering, maar ook geen sprake van een toegestane dislocatie van de heffingsgrondslag; de dubbele belasting was namelijk toegestaan omdat dit voortvloeide uit de parallelle uitoefening van de belastingbevoegdheid. (...)

5.9 Onder verwijzing naar het arrest Kerckhaert-Morres, oordeelt het HvJ in zijn arrest van 12 februari 2009, zaak C-067/08 (Block), V-N 2009/21.22. NTFR 2009/727 (commentaar Douma) dat het door Duitsland niet verrekenen van de Spaanse erfbelasting - omdat Duitsland andere aanknopingspunten hanteert voor belastingheffing dan Spanje - het gevolg is van een dispariteit. Het vervolgt:

30. Het gemeenschapsrecht voorziet in de huidige stand van zijn ontwikkeling en voor een situatie als die in het hoofdgeding evenwel niet in algemene criteria voor de verdeling van de bevoegdheden tussen de lidstaten ter zake van de afschaffing van dubbele belasting binnen de Europese Gemeenschap. (...)

31. Daaruit vloeit voort dat de lidstaten, mits zij het gemeenschapsrecht in acht nemen, bij de huidige stand van ontwikkeling van het gemeenschapsrecht over een zekere autonomie ter zake beschikken, zodat zij niet verplicht zijn om hun belastingstelsel aan te passen aan de verschillende belastingstelsels van de andere lidstaten om met name dubbele belasting als gevolg van de parallelle uitoefening door deze staten van hun fiscale bevoegdheden te voorkomen en dus in een zaak als die in het hoofdgeding de aftrek mogelijk te maken van successierechten, betaald in een andere lidstaat dan die waar de erfgenaam woont (...).



35. Voorts is het vaste rechtspraak van het Hof, dat het Verdrag een burger van de Unie niet de garantie biedt dat de overbrenging van zijn woonplaats naar een andere lidstaat dan die waar hij tot dan toe verbleef, fiscaal neutraal is. Gelet op de verschillen tussen de regelingen van de lidstaten ter zake, kan een dergelijke overbrenging naargelang van het geval voor de burger meer of minder voordelig of nadelig uitvallen (...).

Bestaan van een beperking van het vrije verkeer van kapitaal

5.10 Ten aanzien van geldleningen voor de bouw van een woning kent Luxemburg een rentesubsidie toe, onder de voorwaarde dat de lening is aangegaan bij een in Luxemburg erkende kredietinstelling. Het echtpaar Svensson-Gustavsson is voor de bouw van een woning in Luxemburg echter een lening aangegaan bij een in België gevestigde kredietinstelling. Hierdoor had het echtpaar geen recht op rentesubsidie. Ten aanzien van het discriminerende karakter overwoog het HvJ(29):

10. Bepalingen volgens welke in een Lid-Staat wonende leningnemers slechts in aanmerking komen voor de door die staat met overheidsmiddelen betaalde rentesubsidie, indien zij de lening zijn aangegaan bij een in die Lid-Staat gevestigde bank, schrikken de betrokkenen evenwel af zich tot in een andere Lid-Staat gevestigde banken te wenden en belemmeren derhalve kapitaalbewegingen, zoals bankleningen.

(...)

12. In de eerste plaats moet worden vastgesteld, dat een regeling die de toekenning van rentesubsidie afhankelijk stelt van de voorwaarde dat de leningen bij een in de betrokken Lid-Staat erkende instelling zijn aangegaan, ook een (...) verboden discriminatie van de in andere Lid-Staten gevestigde kredietinstellingen oplevert.

5.11 De in Nederland woonachtige Verkooijen ontving dividenden uit een in België gevestigde vennootschap, waarop Belgische bronbelasting is ingehouden. Voor deze dividenden had Verkooijen geen recht op de dividendvrijstelling, aangezien geen Nederlandse dividendbelasting was ingehouden. Op de vraag of de beperking van de dividendvrijstelling tot dividend op aandelen van in Nederland gevestigde vennootschappen verenigbaar is met het vrije kapitaalverkeer, antwoordde het HvJ(30):

34. Door een wettelijke bepaling als de onderhavige worden echter de onderdanen van een lidstaat die in Nederland wonen, ervan afgeschrikt hun kapitaal te beleggen in vennootschappen die in een andere lidstaat gevestigd zijn. (...)

35. Een dergelijke bepaling heeft ook een restrictief gevolg voor in andere lidstaten gevestigde vennootschappen, in zoverre zij hen belemmert in het bijeenbrengen van kapitaal in Nederland. Aangezien de door hen aan Nederlandse ingezetenen uitgekeerde dividenden fiscaal ongunstiger worden behandeld dan de door een in Nederland gevestigde vennootschap uitgekeerde dividenden, zijn hun aandelen voor de in Nederland wonende belegger minder aantrekkelijk dan die van in die lidstaat gevestigde vennootschappen.

36. Wordt derhalve de toekenning van een fiscaal voordeel als de dividendvrijstelling bij de heffing van inkomstenbelasting van natuurlijke personen/aandeelhouders afhankelijk gesteld van de voorwaarde, dat de dividenden afkomstig zijn van op het nationale grondgebied gevestigde vennootschappen, dan vormt dit een bij artikel 1 van richtlijn 88/361 verboden beperking van het kapitaalverkeer.

De Nederlandse regering had zich op het standpunt gesteld dat het de lidstaten is toegestaan onderscheid te maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal is belegd, maar onder verwijzing naar arrest

Schumacker(31) vond zij het HvJ niet aan haar zijde:

43. Overigens is de bij artikel 73 D, lid 1, sub a, van het Verdrag [a-g: EG-Verdrag] aan de lidstaten toegekende mogelijkheid, de ter zake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal is belegd, reeds door het Hof erkend. Immers, volgens zijn rechtspraak konden reeds vóór de inwerkingtreding van artikel 73 D, lid 1, sub a, van het Verdrag nationale fiscale bepalingen van het in dit artikel bedoelde type, waarin bepaalde onderscheidingen werden gemaakt onder meer op grond van de woonplaats van de belastingplichtigen, verenigbaar zijn met het gemeenschapsrecht wanneer zij van toepassing waren op situaties die niet objectief vergelijkbaar waren (zie, onder meer, arrest van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, Jurispr. blz. I-225) of wanneer zij konden worden gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang (...).

44. Hoe dan ook, artikel 73 D, lid 3, van het Verdrag bepaalt, dat de in artikel 73 D, lid 1, sub a, bedoelde nationale bepalingen geen middel tot willekeurige discriminatie mogen vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 73 B. (...)

62. Mitsdien moet (...) worden geantwoord, dat artikel 1, lid 1, van richtlijn 88/361 in de weg staat aan een wettelijke bepaling van een lidstaat als in het hoofdgeding aan de orde is, die de verlening van een vrijstelling van de heffing van inkomstenbelasting ter zake van aan natuurlijke personen/aandeelhouders uitgekeerde dividenden afhankelijk stelt van de voorwaarde, dat die dividenden zijn uitgekeerd door in die lidstaat gevestigde vennootschappen.

Weber schrijft hierover in zijn annotatie (citaat zonder noten):

Het HvJ EG merkt namelijk op dat het door art. 58, eerste lid, sub a EG toegestane onderscheid 'tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal is belegd' al in de (vroegere) rechtspraak van het HvJ EG voorkomt. Zo komt het voor in het Schumacker-arrest, waarin een onderscheid wordt toegestaan op grond van woonplaats van belastingplichtigen, wanneer van toepassing op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn. (...) Hier neemt het HvJ EG wel een loopje met de feiten. Uit de genoemde arresten blijkt weliswaar dat onderscheid naar vestigingsplaats of woonplaats onder omstandigheden toegestaan is, maar niet een onderscheid naar de plaats waar het kapitaal is belegd. Kennelijk moeten op dit onderscheid dezelfde principes worden toegepast.

5.12 Stevens schrijft over de uitgaven voor monumentenpanden, onder de voorwaarde dat het pand is ingeschreven in een register als bedoeld in artikel 6 of 7 Monumentenwet(32):

Onder een monumentenpand wordt verstaan een pand dat is ingeschreven in een van de registers, bedoeld in artikel 6 of artikel 7 van de Monumentenwet 1988. Merkwaardigerwijs wordt hier niet, zoals bij allerlei andere regelingen waarin wordt aangesloten bij een Nederlandse wet, ten behoeve van de keuzemogelijkheid van de buitenlandse belastingplichtige, de buitenlandse equivalent vermeld.

In navolging van Stevens schrijft de redactie van Vakstudie-Nieuws hierover(33):

In dit kader kan overigens nog een punt van discussie inzake de toepassing van het EG-Verdrag worden genoemd. De regeling staat slechts open voor monumenten die staan ingeschreven in een register als bedoeld in art. 6 of 7 van de Monumentenwet. Het kan hierbij slechts gaan om in Nederland gelegen monumenten. Hoewel de keuze om aan te sluiten bij de Monumentenwet begrijpelijk en verdedigbaar is, kan niet worden uitgesloten dat in een andere lidstaat vergelijkbare regelgeving bestaat en eveneens een register voor monumentenpanden. Door dergelijke monumenten uit te sluiten van deze faciliteit, wordt investeren in een andere lidstaat belemmerd.

De redactie van NDFR sluit zich aan bij de visie van de redactie van Vakstudie-Nieuws(34):

Wij wijzen erop dat in de spiegelbeeldsituatie (binnenlands belastingplichtige met een monumentenpand in het buitenland) de aftrek nooit binnen bereik zal komen. De regeling is immers op grond van art. 6.31, lid 2, Wet IB 2001 in verbinding met art. 6 of 7 van de Monumentenwet 1988 bedoeld voor panden in Nederland. Wij vragen ons af hoe lang dit zal standhouden. Wij kunnen ons namelijk voorstellen dat sprake is van discriminatie bij het niet toestaan van aftrek voor een monumentenpand dat in het buitenland onder een vergelijkbare regeling valt als de Monumentenwet 1988.

5.13 HvJ 17 januari 2008, zaak C-152/05 (Commissie van de Europese Gemeenschappen vs. Bondsrepubliek Duitsland), V-N 2008/10.6 en NTFR 2008/220 (m.nt. Fijen), zag op de toekenning van een eigenwoningsubsidie aan onbeperkt belastingplichtigen, op voorwaarde dat de eigen woning was gelegen op Duits grondgebied. Volgens de Duitse wetgeving worden onder meer niet-ingezetenen die voor tenminste 90% van het inkomen aan de Duitse inkomstenbelasting zijn onderworpen, ook aangemerkt als onbeperkt belastingplichtigen. Zij konden echter geen aanspraak maken op de subsidie omdat de woning niet in Duitsland was gelegen. De vraag of het gemeenschapsrecht zich hiertegen verzet, beantwoordde het HvJ bevestigend(35):

22. Bepalingen die een onderdaan van een lidstaat beletten of ervan weerhouden zijn staat van herkomst te verlaten om zijn recht van vrij verkeer uit te oefenen, leveren derhalve belemmeringen van deze vrijheid op, zelfs wanneer zij onafhankelijk van de nationaliteit van de betrokken werknemers van toepassing zijn (...)

(...)

24. Zoals de advocaat-generaal in punt 64 van zijn conclusie betoogt, heeft deze bepaling in die omstandigheden een ontmoedigende werking voor de in Duitsland onbeperkt inkomstenbelastingplichtigen, die het uit de artikelen 39 EG en 43 EG voortvloeiende recht op vrij verkeer genieten, en in een andere lidstaat een woning willen bouwen of verwerven om er zelf in te gaan wonen.

25. Hieruit volgt dat (...) door de eigenwoningsubsidie voor de in Duitsland onbeperkt inkomstenbelastingplichtigen afhankelijk te stellen van de voorwaarde dat de woning die wordt gebouwd of verworven om er zelf in te gaan wonen op het Duitse grondgebied is gelegen, het vrije verkeer van werknemers en de vrijheid van vestiging (...) kan belemmeren.

5.14 Eveneens op 17 januari 2008 besliste het HvJ over een zaak waar de Duitse fiscus voor de berekening van het successierecht alleen bos- en landbouwgronden die op Duits grondgebied waren gelegen, waardeerde op gemiddeld 10% van de waarde in het economische verkeer met inachtneming van een extra belastingvrije som. Bos- en landbouwgronden die buiten Duitsland waren gelegen, hadden geen recht op deze belastingvoordelen. Het HvJ overwoog ten aanzien van het vrije kapitaalverkeer(36):

32. In het onderhavige geval hebben de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale bepalingen, voor zover als gevolg daarvan een nalatenschap die een in een andere lidstaat gelegen voor de land- en bosbouw gebruikt goed omvat, in Duitsland aan een hogere successiebelasting wordt onderworpen dan verschuldigd zou zijn indien de tot de nalatenschap behorende goederen uitsluitend in Duitsland waren gelegen, tot gevolg dat het kapitaalverkeer wordt beperkt door de waardevermindering van een erfenis die een dergelijke, niet op het Duitse grondgebied gelegen zaak omvat.

(...)

35. Het feit dat als voorwaarde voor de toekenning van belastingvoordelen op het gebied van het successierecht geldt dat de door erfopvolging verkregen zaak op het nationale grondgebied is

gelegen, vormt bijgevolg een in beginsel door artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag verboden beperking van het vrije kapitaalverkeer.

5.15 Van een rechtvaardiging, onder meer de voorkoming dat een erfgenaam wordt gedwongen zijn landbouwbedrijf te verkopen of stop te zetten om de successiebelasting te voldoen, was geen sprake:

52. Met betrekking tot de doelstelling dat moet worden vermeden dat door de belastingdruk op nalatenschappen het voortbestaan van land- en bosbouwbedrijven en dus het behoud van de sociale functie ervan in het gedrang komen, kan immers uit niets in het hoofdgeding worden afgeleid dat in andere lidstaten gevestigde ondernemingen zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden als ondernemingen die in Duitsland zijn gevestigd.

5.16 De redactie van Vakstudie-Nieuws acht naar aanleiding van dit arrest de belastingheffing ten aanzien van landgoederen in de zin van de Natuurschoonwet 1928 (hierna: NSW) strijdig met het vrije kapitaalverkeer:

Gevolgen voor het Nederlandse successierecht

(...) Naar aanleiding van het onderhavige arrest lijkt daaraan te kunnen worden toegevoegd de milde belastingheffing bij verkrijging van landgoederen in de zin van de Natuurschoonwet 1928, waarbij als beperking geldt dat het in Nederland gelegen landgoederen moet betreffen.

5.17 De redactie van Vakstudie-Nieuws bleek een vooruitziende blik te hebben, want op 24 september 2011 is de Europese Commissie een inbreukprocedure(37) tegen Nederland gestart, omdat Nederland ten aanzien van landgoederen alleen gedeeltelijke of volledige vrijstelling van schenk- en erfbelasting verleent indien het goed in Nederland is gelegen.(38) Buitenlandse landgoederen komen niet in aanmerking voor deze faciliteit. Hoewel de achtergrond van deze faciliteit onder meer is de bescherming en het behoud van het Nederlands cultureel erfgoed en Nederlandse natuurwaarden(39), acht de Europese Commissie deze faciliteit strijdig met het vrije kapitaalverkeer. (40)

5.18 HvJ 27 januari 2009, zaak C-318/07 (Persche), V-N 2009/8.13 en NTFR 2009/366 (m.nt. Van Es) betrof - kort samengevat - de vraag of lidstaten ten aanzien van de fiscale aftrekbaarheid van een gift aan een algemeen nut beogende instelling de voorwaarde mogen stellen dat de begiftigde op het nationale grondgebied is gevestigd. Het HvJ overweegt ten aanzien van het discriminerende karakter:

37. In casu voorziet de Duitse wettelijke regeling in de fiscale aftrek van giften aan instellingen van algemeen nut die in Duitsland zijn gevestigd en voldoen aan de overige in die wettelijke regeling gestelde voorwaarden, en sluit zij dit fiscale voordeel uit voor giften aan instellingen die in een andere lidstaat zijn gevestigd en daar als van algemeen nut zijn erkend.

38. Zoals de advocaat-generaal in de punten 47 en 48 van zijn conclusie heeft opgemerkt, kan de niet-aftrekbaarheid in Duitsland van giften aan als van algemeen nut erkende instellingen wanneer zij in andere lidstaten zijn gevestigd, bewerkstelligen dat Duitse belastingplichtigen minder geneigd zijn om aan die instellingen giften te doen, daar de mogelijkheid van belastingaftrek het gedrag van de schenker aanmerkelijk kan beïnvloeden.(41)

39. Een dergelijke wettelijke regeling vormt dus een in beginsel bij artikel 56 EG verboden beperking van het vrije verkeer van kapitaal.

Op de vraag of het verschil in behandeling van binnenlandse en buitenlandse begiftigden gerechtvaardigd is omdat beide situaties niet objectief vergelijkbaar zijn, antwoordt het HvJ:

47. Daarentegen staat het een lidstaat vrij om in het kader van zijn wettelijke regeling inzake de fiscale aftrekbaarheid van giften binnenlandse en in andere lidstaten gevestigde instellingen van algemeen nut ongelijk te behandelen, wanneer laatstgenoemde instellingen andere doelstellingen nastreven dan die welke in zijn eigen regeling zijn vastgelegd.

48. Zoals het Hof in zijn arrest *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, (...) heeft geoordeeld, verplicht het gemeenschapsrecht de lidstaten namelijk niet om ervoor zorg te dragen dat buitenlandse instellingen die in hun lidstaat van herkomst als van algemeen nut zijn erkend, op hun grondgebied automatisch dezelfde erkenning krijgen. De lidstaten beschikken in dit opzicht over een beoordelingsmarge waarvan zij in overeenstemming met het gemeenschapsrecht gebruik moeten maken. In deze omstandigheden kunnen zij vrijelijk beslissen, welke belangen van de gemeenschap zij willen bevorderen door het toekennen van voordelen aan verenigingen en instellingen die belangeloos met deze belangen verbonden doelstellingen nastreven en voldoen aan de eisen met betrekking tot de verwezenlijking van voornoemde doelstellingen.

49. Dit neemt niet weg dat wanneer een instelling die in een lidstaat als van algemeen nut is erkend, voldoet aan de daartoe in de wettelijke regeling van een andere lidstaat gestelde voorwaarden en de bevordering van identieke gemeenschapsbelangen nastreeft, zodat zij in laatstgenoemde lidstaat als van algemeen nut zou kunnen worden erkend, hetgeen de nationale autoriteiten van deze lidstaat, de rechterlijke instanties daaronder begrepen, dienen te beoordelen, de autoriteiten van deze lidstaat deze instelling het recht op gelijke behandeling niet kunnen weigeren op de enkele grond dat zij niet op hun grondgebied is gevestigd (...).(42)

50. Anders dan de regeringen die opmerkingen hebben ingediend, in dit verband stellen, verkeert een instelling die in een lidstaat is gevestigd en voldoet aan de door een andere lidstaat voor de toekenning van fiscale voordelen gestelde voorwaarden, met het oog op de toekenning door laatstgenoemde lidstaat van fiscale voordelen ter bevordering van de betrokken activiteiten van algemeen nut, namelijk in een situatie die vergelijkbaar is met die van de als van algemeen nut erkende instellingen die in laatstgenoemde lidstaat zijn gevestigd.(43)

Van een rechtvaardiging door de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, was volgens het HvJ geen sprake:

51. Er zij op gewezen dat in tegenstelling tot het betoog van de regeringen die opmerkingen hebben ingediend, de uitsluiting van de fiscale aftrekbaarheid van giften aan instellingen die in een andere lidstaat dan die van de schenker zijn gevestigd en daar als van algemeen nut zijn erkend, niet kan worden gerechtvaardigd door de problemen van de lidstaat van de schenker bij de controle of dergelijke instellingen de statutaire doelstellingen in de zin van de nationale wettelijke regeling daadwerkelijk verwezenlijken, en ook niet door de noodzaak de daadwerkelijke bedrijfsvoering van deze instellingen te controleren.

57. Hoewel de schenker in tegenstelling tot de begiftigde instelling zelf niet over alle informatie beschikt die de belastingautoriteiten nodig hebben om na te gaan of die instelling voldoet aan de voorwaarden van de wettelijke nationale regeling voor de toekenning van fiscale voordelen, met name informatie over de wijze waarop de gestorte gelden worden beheerd, is het een schenker normaliter mogelijk om van die instelling documenten te verkrijgen waaruit het bedrag en de aard van de gift, de door de instelling nagestreefde doelstellingen en het regelmatige beheer van de door haar in de voorbije jaren ontvangen giften blijken.

(...)

60. Aangezien niets de belastingautoriteiten van de lidstaat van heffing belet om van een belastingplichtige die aanspraak maakt op aftrekbaarheid voor de belasting van giften aan in een andere lidstaat gevestigde instellingen, overlegging van de relevante bewijsstukken te verlangen, kan die lidstaat van heffing zich ter rechtvaardiging van een nationale regeling die de belastingplichtige volstrekt verbiedt die bewijzen te leveren, niet beroepen op de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen.

Sinds 1 januari 2008 is de giftenaftrek niet meer beperkt tot giften aan in Nederland gevestigde algemeen nut beogende instellingen (hierna: ANBI), maar is deze aftrek ook van toepassing op giften aan in een lidstaat van de Europese Unie en bij ministeriële regeling aangewezen andere Mogendheden gevestigde ANBI's.(44) ANBI's komen slechts in aanmerking voor vrijstelling van schenkings- en successierechten indien de instelling bij beschikking door de Inspecteur is erkend. Onder verwijzing naar r.o. 60 van het arrest Persche(45) acht de Europese Commissie deze registratieplicht strijdig met het vrije kapitaalverkeer omdat het Nederlandse belastingplichtigen ervan kan weerhouden om schenkingen te doen aan ANBI's die niet in Nederland zijn aangemeld. Voorts heeft de Europese Commissie aangekondigd een inbreukprocedure tegen Nederland te zullen starten. (46)

Anders dan de Europese Commissie is Hemels van mening dat de registratieplicht niet in strijd is met het vrije kapitaalverkeer(47):

Naar mijn mening is de in de Nederlandse wet opgenomen eis dat een instelling door de Nederlandse Belastingdienst moet worden aangewezen, niet in strijd met de vrijheid van kapitaalverkeer. De wet maakt op dit punt immers geen onderscheid tussen in Nederland en in het buitenland gevestigde instellingen. Van een discriminerende fiscale behandeling is, anders dan de EC stelt, geen sprake. Het HvJ EU biedt naar mijn mening de mogelijkheid om een registratievoorwaarde te stellen, zolang deze maar niet afhankelijk is van de vestigingsplaats.

5.19 Busley & Cibrian hebben de Spaanse nationaliteit en zijn woonachtig in Duitsland. Bij het openvallen van de nalatenschap van hun ouders zijn zij beiden eigenaar geworden van een woonhuis in Spanje, dat zij hebben verhuurd. Volgens de Duitse wetgeving konden de negatieve inkomsten uit de verhuur van de woning slechts in mindering worden gebracht op het positieve inkomen uit de woning in volgende jaren. Zou de woning op Duits grondgebied hebben gelegen, dan zouden de negatieve inkomsten direct ten laste van het belastbaar inkomen komen. Voorts kan ter zake van de woning in Spanje lineair worden afgeschreven, terwijl voor in Duitsland gelegen woningen degressieve afschrijving mogelijk is. Ten aanzien van de vraag of de artikelen 18 en 56 EG zich hiertegen verzetten, antwoordde het HvJ(48):

20. Aangaande het bestaan van beperkingen van het kapitaalverkeer in de zin van artikel 56, lid 1, EG zij eraan herinnerd dat de door deze bepaling verboden maatregelen mede de maatregelen omvatten die niet-ingezetenen ervan kunnen doen afzien, in een lidstaat investeringen te doen, of ingezetenen van bedoelde lidstaat kunnen ontmoedigen in andere staten investeringen te doen (...).

21. Als dergelijke beperkingen kunnen niet alleen worden aangemerkt nationale maatregelen die de aankoop van een in een andere lidstaat gelegen onroerende zaak kunnen verhinderen of beperken, maar ook nationale maatregelen die het behoud van een dergelijke zaak kunnen ontmoedigen (...). (...)

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

25. Zelfs ingeval deze belastingplichtige de onroerende zaak gedurende een voldoende lange periode onder zich heeft om het verlies volledig te kunnen verrekenen met latere positieve inkomsten en om de aankoopprijs of de bouwprijs van deze zaak volledig te kunnen afschrijven, kan hij, anders dan een in Duitsland wonende belastingplichtige die in een onroerende zaak in deze lidstaat heeft geïnvesteerd, dat verlies toch niet onmiddellijk verrekenen en evenmin een hoger beginafschrijvingspercentage toepassen en verliest hij, zoals de Commissie van de Europese Gemeenschappen benadrukt, een cashflowvoordeel (...).

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

27. Dat belastingnadeel kan een dergelijk persoon ontmoedigen om in een in een andere lidstaat gelegen onroerende zaak te investeren of om een dergelijke zaak waarvan hij eigenaar is, te behouden. Nationale maatregelen zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, vormen dus bij artikel 56 EG in beginsel verboden beperkingen van het vrije verkeer van kapitaal.

5.20 Een beroep van het Finanzamt op het territorialiteitsbeginsel wordt door het HvJ verworpen:

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

Douma schrijft in zijn commentaar in NTFR 2010/316 over het territorialiteitsbeginsel:

Mijns inziens kan punt 30 van het onderhavige arrest worden verklaard door een cruciaal verschil met Lidl Belgium: Busley en Cibrian waren onbeperkt belastingplichtig in Duitsland, óók over inkomen uit buitenlandse onroerende zaken. Lidl Belgium betrof daarentegen een situatie van objectvrijstelling, waardoor positief én negatief inkomen waren vrijgesteld (vgl. de case comment van Rens Paternotte in H&I 2010/1.5). De les die uit Busley/Cibrian kan worden getrokken is dus de volgende: indien een lidstaat ervoor kiest buitenlands inkomen in beginsel te belasten, kan hij vervolgens niet zonder te discrimineren andere regels voor verliesverrekening hanteren dan die welke in binnenlandse situaties gelden.

Rechtvaardigingsgronden: dwingende redenen van algemeen belang

5.21 In het advies aan de Raad van de Europese Gemeenschappen(49) gaat het Economisch en Sociaal Comité in op het begrip 'cultuur'(50):

2.2 Het is moeilijk een universele en onveranderlijke definitie van het begrip "cultuur" te geven. Het Comité houdt zich aan de omschrijving van UNESCO. Deze vormt een minimale basis die als voordeel heeft dat er een brede internationale consensus over bestaat en dat cultuur, via de talrijke uitingvormen hiervan die elkaar alle aanvullen, volgens deze definitie als een universeel gegeven wordt.

5.22 Indien toeristengidsen een groep toeristen uit andere lidstaten wilden begeleiden op andere plaatsen dan musea of historische monumenten die alleen onder begeleiding van een gespecialiseerde beroepsgids kunnen worden bezocht, dienden deze gidsen volgens een Franse regeling in het bezit te zijn van een "carte professionnelle" ten bewijze van bepaalde beroepskwalificaties. Het HvJ oordeelde dat deze regeling het vrije verkeer van diensten beperkte. Op de vraag of de beperking gerechtvaardigd zou kunnen worden op grond van een algemeen belang dat verband houdt met het uitbaten van de historische rijkdommen en de ruimst mogelijke verspreiding van de kennis en cultuur van het land, antwoordde het HvJ(51):

17. Vastgesteld moet worden, dat het algemeen belang verband houdend met het uitbaten van de historische rijkdommen en de ruimst mogelijke verspreiding van de kennis van de kunst en cultuur van een land, een dwingende reden kan vormen die een beperking op het vrij verrichten van diensten rechtvaardigt. (...)

5.23 Op diezelfde dag laat het HvJ zijn overweging in een tweetal nagenoeg vergelijkbare zaken, zij het in andere bewoordingen, terugkomen(52):

20. Vastgesteld moet worden, dat het algemeen belang verband houdend met (...) het behoud van het nationaal historisch en artistiek bezit een dwingende reden kan vormen die een beperking van het vrij verrichten van diensten rechtvaardigt. (...)

5.24 De in Duitsland werkzaam zijnde advocaat Reinhard Gebhard, opende een eigen kantoor in Italië. Hierbij voerde hij de Italiaanse titel "avvocato". De Consiglio dell' Ordine verbood Reinhard Gebhard deze titel te voeren omdat een nationale maatregel bepaalde dat het advocaten van andere lidstaten niet was toegestaan om op het grondgebied van Italië een kantoor of een hoofd- of nevenvestiging in te richten. Het HvJ oordeelde over een eventuele rechtvaardiging van deze nationale maatregel dat(53):

37. Het is evenwel vaste rechtspraak van het Hof, dat nationale maatregelen die de uitoefening van de in het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden kunnen belemmeren of minder aantrekkelijk kunnen maken, aan vier voorwaarden moeten voldoen: zij moeten zonder discriminatie worden toegepast, zij moeten hun rechtvaardiging vinden in dwingende redenen van algemeen belang, zij moeten geschikt zijn om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te waarborgen, en zij mogen niet verder gaan dan nodig is voor het bereiken van dat doel (zie arrest van 31 maart 1993, zaak C-19/92, Kraus, Jurispr. 1993, blz. I-1663, r.o. 32).

5.25 In zijn conclusie bij de zaak HvJ 3 oktober 2002, zaak C-136/00 (Danner), BNB 2002/403, V-N 2002/51.20, NTFR 2002/1588 (commentaar Romijn), gaat A-G Jacobs in op het aanvaarden van rechtvaardigingsgronden ten aanzien van discriminerende en niet-discriminerende beperkingen(54):

40. Wat de vraag betreft welke rechtvaardigingsgronden kunnen worden aangevoerd, denk ik dat het onjuist is om verschillende gronden te aanvaarden al naar gelang de maatregel (direct of indirect) discriminerend is dan wel een niet-discriminerende beperking (...) inhoudt. Zodra vaststaat dat andere rechtvaardigingsgronden kunnen worden aangevoerd dan die vermeld in het Verdrag, lijkt er geen reden om een bepaalde soort rechtvaardigingsgronden te reserveren voor discriminerende maatregelen en een andere soort voor niet-discriminerende beperkingen. (...) In elk geval is het moeilijk strikt onderscheid te maken tussen (directe of indirecte) discriminerende maatregelen en niet-discriminerende maatregelen. Bovendien zijn er doelstellingen van algemeen belang die niet uitdrukkelijk in het Verdrag zijn vermeld (bijv. milieubescherming, consumentenbescherming), maar die in bepaalde omstandigheden niet minder gerechtvaardigd en niet minder zwaarwegend zijn dan die vermeld in het Verdrag. De maatstaf zou dan ook moeten zijn of de aangevoerde grond een gerechtvaardigd doel van algemeen belang is en, zo ja, of de beperking genoegzaam kan worden gerechtvaardigd volgens het evenredigheidsbeginsel. In elk geval geldt dat hoe discriminerender de maatregel is, hoe onwaarschijnlijker het is dat de maatregel voldoet aan het evenredigheidsbeginsel. Deze oplossing zou aansluiten bij de impliciete lijn die het Hof in de meerderheid van de recente zaken (...) heeft gevolgd. (...) Dat ware in overeenstemming met de noodzaak om, (...) evenveel gewicht te geven aan belangen die niet minder belangrijk zijn dan de belangen genoemd in artikel 30 EG, met name de bescherming van het milieu.

5.26 In zijn conclusie bij de zaak HvJ 24 september 2002, zaak C-168/01 (Bosal), BNB 2003/344 (m.nt. Meussen), V-N 2002/47.14, NTFR 2002/1594 (commentaar Kors) schrijft A-G Alber hierover(55) (citaat zonder noten):

41. (...) Echte discriminaties - die alleen door expliciete uitzonderingsbepalingen van het Verdrag, zoals ten aanzien van de vrijheid van vestiging de artikelen 45 EG en 46 EG, kunnen worden gerechtvaardigd - zijn alleen mogelijk op grond van een differentiatie naar nationaliteit en plaats van vestiging. Ongelijke behandeling op grond van andere criteria kan evenals andere belemmeringen gerechtvaardigd zijn op grond van dwingende redenen van algemeen belang.



5.27 Mortelmans gaat in op de rule-of-reasonexcepties. Over de rol van het HvJ hierin schrijft hij (citaat zonder noten): (56)

Onder invloed van de rechtspraak van het Hof is een groeiende eenheid ontstaan in de werking van zowel de verboden als de excepties. Een mooi voorbeeld geeft het arrest Futura, dat betrekking heeft op het vrije verkeer van diensten. In dit arrest wordt ter onderbouwing van het verbod en de excepties verwezen naar de dragende rechtspraak over vestiging, werknemers en goederen. (...)

Ook voor de assimilatie van de rule-of-reasonexcepties heeft artikel 28 EG als katalysator dienst gedaan. De excepties die in het arrest Cassis de Dijon geformuleerd zijn voor het vrije verkeer van goederen, worden ook aanvaard voor het vrije verkeer van diensten. Zij vinden geleidelijk hun weg naar de andere vrijheden, zoals het vrije verkeer van personen, maar een automatisme is dit niet. (...)

En:

De voorwaarde dat de rule-of-reasonexcepties alleen gelden wanneer het gaat om zonderonderscheidmaatregelen, wordt niet meer toegepast in een aantal milieu- en belastingzaken (...). (...)

Dit invoeren en honoreren van een dwingende-eisenexceptie daar waar nationale discriminerende maatregelen aan de orde zijn, heeft ook reeds zijn beslag gevonden bij andere vrijheden [A-G: buiten het vrije goederenverkeer]. In deze gevallen ging het onder meer om een belastingexceptie(57) (...).

Over de rule-of-reasonexcepties op het vrije goederenverkeer vermeldt hij (citaat zonder noten):(58)

In het arrest Cassis de Dijon zijn vier dwingende eisen opgesomd, namelijk de doeltreffendheid van fiscale controles, de bescherming van volksgezondheid, de eerlijkheid van handelstransacties en de bescherming van consumenten. (...) In het arrest worden de woorden 'onder meer' gebruikt. Deze gaven een opening om in latere rechtspraak nieuwe algemene belangen toe te voegen aan de oorspronkelijke lijst. (...) De volgende dwingende eisen leidden na het arrest Cassis de Dijon tot rechtspraak van het Hof: (...)

- Bescherming van cultuur. (...)

En over de rule-of-reasonexcepties op de vrijheid van kapitaalverkeer (citaat zonder noten):(59)

De brede verbodsbepaling van artikel 56 EG leidt er toe dat, conform de systematiek bij de andere vrijheden, rule-of-reasonexcepties bij zonderonderscheidmaatregelen kunnen worden ingeroepen. Het Hof heeft dit in de goudenaandeel-zaken expliciet aangegeven.(60) (...)

[Het] arrest Verkooijen (...) komt met een algemene leerboekachtige overweging over de relatie tussen de vrijheden en excepties. (...) Het Hof verwijst (...) in de zaak Verkooijen die betrekking heeft op het vrije verkeer van kapitaal, naar zijn rechtspraak over het vrije verkeer van vestiging en diensten.

5.28 In HvJ 19 september 2006, zaak C-386/04 (Centro di Musicologia Walter Stauffer), V-N 2006/47.11, NTFR 2006/1487 had een in Italië gevestigde stichting die naar Italiaans recht was erkend als stichting van algemeen nut, inkomsten uit de verhuur en verpachting van in Duitsland gelegen onroerend goed. Duitsland betrok deze inkomsten in de heffing van vennootschapsbelasting, terwijl dergelijke inkomsten van binnenlandse stichtingen van algemeen nut waren vrijgesteld van belastingheffing. Het HvJ constateerde een verboden beperking van het vrije kapitaalverkeer omdat

stichtingen die hun zetel in een andere lidstaat hebben, worden benadeeld ten opzichte van stichtingen die hun zetel in Duitsland hebben. Volgens de Duitse regering werd het verschil in behandeling gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang omdat de belastingfaciliteit onder meer betrekking heeft op de bevordering van de cultuur. Het HvJ overwoog:

44. In de eerste plaats is het Finanzamt van oordeel dat het belastingvoordeel voor nationale stichtingen die culturele doelstellingen nastreven wordt gedekt door de artikelen 92, lid 3, sub d, EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 87, lid 3, sub d, EG) en 128 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 151 EG), en dat derhalve de afwijkende regeling die van toepassing is op nationale stichtingen die uitsluitend doelstellingen nastreven op het gebied van opleiding en vorming, verenigbaar is met het gemeenschapsrecht.

45. Dit argument kan niet worden aanvaard. Het is juist, dat bepaalde doelstellingen die verband houden met de bevordering, op nationaal vlak, van cultuur en onderwijs van hoog niveau dwingende redenen van algemeen belang kunnen vormen (zie in die zin arresten van 26 februari 1991, Commissie/Griekenland, C-198/89, Jurispr. blz. I-727, en 13 november 2003, Neri, C-153/02, Jurispr. blz. I-13555, punt 46), doch uit de informatie waarover het Hof beschikt blijkt niet dat de betrokken vrijstellingsregeling dergelijke doelstellingen nastreeft of een steunmaatregel vormt die wordt beheerst door de artikelen 92 en 93 EG-Verdrag. Volgens de verwijzingsbeslissing vooronderstelt § 52 AO namelijk niet dat de activiteiten van stichtingen van algemeen nut ten goede komen aan de gemeenschap in het binnenland.

5.29 Op grond van het Belgische must-carry-statuut werden kabelmaatschappijen die in het gebied Brussel-Hoofdstad een kabelnet exploiteerden, verplicht alle televisie-programma's van de openbare omroeporganisaties die ressorteerden onder de Vlaamse en Franse Gemeenschap door te geven, alsook alle televisieprogramma's om het even welke andere omroeporganisaties die ressorteerden onder de Vlaamse of Franse Gemeenschap die door de bevoegde minister waren aangewezen. Andere omroeporganisaties hadden niet de onvoorwaardelijke garantie toegang te kunnen hebben tot het net van de kabeldistributeurs in dat gebied. Volgens het HvJ vormde dit een beperking van het vrije dienstenverkeer.(61) De Belgische regering stelde zich - kort samengevat - op het standpunt dat deze wetgeving erop was gericht te garanderen dat Belgische onderdanen toegang hebben tot lokale en internationale informatie en tot hun culturele erfgoed.(62) Het HvJ overwoog:

41. In dit verband zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof, een cultuurbeleid een dwingende reden van algemeen belang kan vormen, die een beperking van de vrijheid van dienstverrichting rechtvaardigt.(...)(63)

42. Derhalve moet worden erkend dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling een doelstelling van algemeen belang nastreeft (...)

43. Met betrekking tot in de tweede plaats de vraag of die regeling geschikt is voor de verwezenlijking van het nagestreefde doel, moet worden erkend (...) dat, rekening houdend met het tweetalige karakter van het gebied Brussel-Hoofdstad, een nationale regeling zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, een geschikt middel is om het beoogde culturele doel te bereiken, (...) Een dergelijke regeling waarborgt de kijkers van dat gebied dus dat zij in hun eigen taal toegang hebben tot de lokale en nationale informatie en tot programma's waarin hun cultureel erfgoed tot uitdrukking komt. (...)

46. Bijgevolg moet de toekenning van het "must-carry"-statuut allereerst, zoals de Commissie betoogt, het voorwerp zijn van een transparante procedure die gebaseerd is op vooraf voor de omroeporganisaties kenbare criteria, zodat wordt voorkomen dat de beoordelingsvrijheid van de lidstaten willekeurig wordt uitgeoefend. In het bijzonder moet iedere omroeporganisatie vooraf de aard en de strekking van de precieze voorwaarden waaraan moet worden voldaan, kunnen bepalen, alsmede de openbardienstverplichtingen die zij in voorkomend geval moet aanvaarden voor de toekenning van dat statuut. (...)

47. Vervolgens moet de toekenning van het "must-carry"-statuut gebaseerd zijn op objectieve criteria (...).

48. Tot slot mogen de criteria op basis waarvan het "must-carry"-statuut wordt verleend, niet discriminerend zijn. In het bijzonder mag de toekenning van dat statuut noch in rechte noch in feite afhankelijk worden gesteld van een vereiste van vestiging op het nationale grondgebied (zie in die zin arrest van 16 december 1992, Commissie/België, C-211/91, Jurispr. blz. I-6757, punt 12).

5.30 De auteurs van EC State aid law(64) schrijven over een rechtvaardiging om de financiering van onderhoudskosten van monumentenpanden te beperken tot monumenten die op nationaal grondgebied zijn gelegen (citaat zonder noten):

The final Legal issue on which we would like to briefly comment concerns the exemption in Article 87(3) (d) EC for State aid to promote culture and heritage conservations, where such aid does not affect trading conditions and competition in the Community to an extent that is contrary to the common interest. As we have already indicated, this is a relatively little-used provision, probably because of the general absence of notifications and complaints in this area. It is not easy to envisage those responsible for the maintenance of a national monument in one Member State complaining about the financing of the maintenance of a national monument in some other Member State. Rather, this is the sort of activity where Member States have tended to keep themselves to themselves. (...)

Furthermore, as we have also indicated above, it is not easy to envisage the Commission imposing restrictions on the financing of the maintenance of national monuments, so one might reasonably expect that aid intensities of 100% would be authorised.

5.31 Zonder goedkeuring van de Europese Commissie had Italië in 1995 en 1996 een steunmaatregel welke voorzag in een vrijstelling of verlaging van door werkgevers verschuldigde sociale bijdragen, uitgebreid tot ondernemingen die waren gevestigd in Venetië en Chioggia. Toen in 1997 de uitgebreide faciliteit alsnog werd aangemeld bij de Europese Commissie, heeft zij deze faciliteit onverenigbaar met de gemeenschappelijke markt verklaard voor zover de steun was verleend aan andere dan kleine- en middelgrote ondernemingen die waren gevestigd buiten zones die in aanmerking kwamen voor de afwijking van artikel 81, lid 3 onderdeel c, EG-Verdrag(65), zodat Italië de verleende steun van de begunstigde ondernemingen moest terugvorderen. Op de vraag of de verleende steun verenigbaar was met het destijds geldende artikel 87, lid 3, onderdeel d, EG-Verdrag omdat - kort gezegd - de verlaging van de sociale bijdragen de meerkosten vanwege het behoud van het culturele erfgoed compenseerde, antwoordde Het Gerecht(66):

322. In de eerste plaats is niet aangetoond dat de meerkosten in verband met de instandhouding van het erfgoed door alle door de betrokken verlagingen van sociale bijdragen begunstigde bedrijven worden gedragen. In het bijzonder wordt (...) niet bewezen dat op alle gebouwen die worden geëxploiteerd door de bedrijven die de betrokken verlagingen van sociale bijdragen genieten, dergelijke meerkosten drukken.

(...)

324. Bovendien is in voormelde COSES-studie [a-g: dit betrof een rapport over de moeilijkheden die ondernemingen in Venetië en Chioggia ondervonden ten opzichte van ondernemingen op het vasteland] (...), enkel de lijst opgesteld van de wetten en de regelgevende teksten die op het gebied van milieu, bouw en urbanisme voor Venetië gelden. Weliswaar kan niet worden betwist dat een aantal van deze wetten of van deze regelgevende teksten beperkingen "van historische en artistieke aard" opleggen, zoals verzoekers betogen, doch de omvang en de werkingssfeer van deze beperkingen zijn niet nader bepaald. Daarbij komt dat het grootste gedeelte van genoemde regeling meer in het algemeen verband houdt met beperkingen met betrekking tot urbanisme, milieu of landschap, die niet bedoeld zijn om in aanmerking te worden genomen uit hoofde van de bevordering van cultuur en van de instandhouding van het erfgoed, als bedoeld in artikel 87, lid 3, sub d, EG. Wat

de COSES-studie (...) betreft, (...) deze bevat geen enkele vermelding met betrekking tot de kosten die de bedrijven in Venetië of in Chioggia in rechtstreeks verband met de bescherming van het erfgoed dragen.

325. In de tweede plaats moet worden opgemerkt dat de wijze waarop de betrokken vrijstellingen van sociale bijdragen worden toegepast, niet verzekert dat deze maatregelen evenredig zijn aan het met de aangevoerde afwijking nagestreefde doel (...). Verzoekers betwisten immers niet dat er, gelet op de wijze waarop de steun wordt toegekend, in de regel geen verband bestaat tussen enerzijds de hoogte van de aan een bedrijf toegekende belastingvrijstellingen, welke verband houdt met het aantal werknemers, en anderzijds het type of de omvang van de door dat bedrijf geëxploiteerde gebouwen, en bijgevolg de in verband met de bescherming van het erfgoed gedragen meerkosten.

5.32 Volgens een Spaans Koninklijk besluit dienden televisieomroepen jaarlijks 5% van hun bedrijfsinkomsten over het voorgaande boekjaar te besteden aan de financiering van de productie van Europese bioscoopfilms en televisiefilms, waarvan 60% ten goede moest komen aan producties in één van de officiële talen van Spanje. Naar het oordeel van het HvJ vormde deze eis een beperking van onder meer de vrijheid van kapitaal. Ten aanzien van het beroep van de Spaanse regering dat de regeling berust op culturele overwegingen inzake de verdediging van de Spaanse meertaligheid, overwoog het HvJ(67):

27. Dienaangaande dient eraan te worden herinnerd dat het Hof het doel van een lidstaat om een of meer van zijn officiële talen te verdedigen en te bevorderen, heeft erkend als een dwingende reden van algemeen belang (zie in die zin arrest van 28 november 1989, Groener, C-379/87, Jurispr. blz. 3967, punt 19, alsook voormeld arrest United Pan-Europe Communications Belgium e.a., punt 43).

(...)

29. Voor zover een maatregel van een lidstaat als die in het hoofdgeding een verplichting invoert om te investeren in bioscoop- en televisiefilms waarvan de oorspronkelijke taal een van de officiële talen van deze lidstaat is, lijkt hij geschikt om een dergelijk doel te bereiken.

30. In de omstandigheden van de zaak in het hoofdgeding lijkt een dergelijke maatregel ook niet verder te gaan dan nodig om dit doel te bereiken.

(...)

36. Dat een dergelijk criterium kan strekken tot voordeel van filmproducenten die in de door dit criterium bedoelde taal werken en in de praktijk dus overwegend afkomstig zijn uit de lidstaat waarvan deze taal een officiële taal is, lijkt inherent aan het nagestreefde doel. Een dergelijke situatie is op zich geen bewijs van de onevenredigheid van de maatregel in het hoofdgeding, zo niet wordt de erkenning als dwingende reden van openbaar belang van het door een lidstaat nagestreefde doel om een of meer van zijn officiële talen te verdedigen en te bevorderen, elke zin ontnomen.

Albers schrijft over het arrest in NtER(68):

Het Hof laat zien dat het cultuurbelang aan lokale omstandigheden gerelateerde criteria kan rechtvaardigen, zelfs als daardoor lokale spelers in een voorkeurspositie worden gebracht. Deze lokale criteria moeten wel voldoen aan de strenge eis dat zij noodzakelijk moeten zijn voor het bereiken van het te beschermen cultuurbelang. We kunnen uit (...) UTECA afleiden dat (...) 'taal' tot dergelijke lokale culturele criteria kunnen worden gerekend. Over taal zegt het Hof in UTECA dan ook dat dit criterium een 'wezenlijke band' heeft met cultuur, en dat het voordeel dat lokale (film)producenten hebben bij het werken in de beschermde en ondersteunende taal 'inherent' is aan het doel van de culturele bevorderingsmaatregel.

5.33 De Oostenrijkse wet voor vaste boekenprijzen bepaalde dat importeurs geen eindprijs voor boeken mochten vaststellen die lager was dan de door de uitgever vastgestelde of aanbevolen prijs. Deze wet was louter van toepassing op Duitstalige boeken en muziekkuitgaven. Op de vraag of deze

wettelijke regeling, indien deze in strijd zou zijn met het vrije verkeer van goederen, kan worden gerechtvaardigd vanwege - onder meer - het wedervaren aan de positie van boeken als cultuuroed op grond van de artikelen 30 en 151 EG-Verdrag (thans artikelen 36 en 167 VwEU), antwoordde het HvJ(69):

32. In dit verband zij vooraf opgemerkt dat de door de verwijzende rechter genoemde doelstellingen, zoals de bescherming van het boek als cultuuroed, geen rechtvaardigingsgrond voor invoerbeperkende maatregelen in de zin van artikel 30 EG kunnen vormen (zie in die zin arrest *Association des Centres distributeurs Leclerc und Thouars Distribution*, reeds aangehaald, punt 30). De bescherming van de culturele verscheidenheid in het algemeen kan immers niet worden geacht te vallen onder 'bescherming van het nationaal artistiek historisch en archeologisch bezit' in de zin van artikel 30 EG.

33. Zoals de advocaat-generaal heeft opgemerkt, kan voorts artikel 151 EG, waarin het optreden van de Europese Gemeenschap op cultureel gebied is neergelegd, niet worden aangevoerd als een bepaling die in het gemeenschapsrecht een rechtvaardigingsgrond heeft ingevoerd voor alle nationale maatregelen terzake die de intracommunautaire handel kunnen belemmeren.

34. Daarentegen kan de bescherming van boeken als cultuuroed worden aangemerkt als een dwingend vereiste van algemeen belang dat maatregelen tot beperking van het vrij verkeer van goederen kan rechtvaardigen, mits die maatregelen geschikt zijn om het vastgestelde doel te bereiken en niet verder gaan dan ter bereiking daarvan noodzakelijk is.

A-G Trstnjak schrijft in zijn conclusie over de destijds geldende artikelen 30 en 151 EG (citaat zonder noten)(70):

105. Een rechtvaardiging op grond van artikel 30 EG komt in het onderhavige geval niet in aanmerking. In het arrest *Leclerc e.a.* heeft het Hof uitdrukkelijk verklaard dat artikel 30 EG strikt moet worden uitgelegd en niet kan worden uitgebreid tot doelstellingen die daarin niet uitdrukkelijk zijn genoemd. Een uitbreiding tot de bescherming van de creativiteit en de culturele diversiteit in de boekensector heeft het Hof uitdrukkelijk van de hand gewezen.

106. Ook artikel 151, lid 4, EG bevat mijns inziens geen rechtvaardigingsgrond die verder reikt dan de reeds genoemde dwingende vereisten van algemeen belang. Artikel 151 EG is een bepaling over de bevoegdheid van de lidstaten en de Gemeenschap. Weliswaar volgt uit artikel 151, lid 4, EG dat de Gemeenschap rekening houdt met de culturele aspecten, met name om de culturele verscheidenheid te eerbiedigen en te bevorderen. Maar artikel 151, lid 4, EG bevat geen "cultuurclausule" ten opzichte van andere verdragsbepalingen. Bijgevolg kunnen de lidstaten uit artikel 151, lid 4, EG geen discretionaire bevoegdheid afleiden om maatregelen vast te stellen die discriminerende gevolgen hebben voor de afzet van goederen uit andere lidstaten. Bijgevolg kan een ongelijke behandeling van Duitse en Oostenrijkse boeken niet op basis van artikel 151, lid 4, EG worden gerechtvaardigd.

5.34 Craig en De Búrca schrijven over de toepassing van cultuurbeleid als rechtvaardigingsgrond ten aanzien van discriminerende nationale maatregelen(71) (citaat zonder noten):

Limited recognition in the initial EEC Treaty of culture as a relevant concern clearly posed a threat to domestic cultural policies, (...) to cover indistinctly as well as distinctly applicable domestic provisions. In its innovative *Cassis de Dijon* ruling, the Court of Justice responded to these concerns by holding that the state measures that applied without distinction to domestic and foreign goods could be justified on general interest grounds, provided the measures were proportionate. The open-ended category of general interest justifications has been added to on a case by case basis over time to include (...) cultural considerations (...)

Should this wider category of cultural justifications also be available where a measure is directly

discriminatory? (...) [I]n other rulings, as in the recent LIBRO case, the Court appears willing to blur the line between directly and indirectly discriminatory measures, apparently countenancing the possibility that cultural justifications might be relevant even when there is direct discrimination.

5.35 Lenaerts en Van Nuffel schrijven over de aanvaarding van een dwingende vereiste van algemeen belang ten aanzien van discriminerende regelingen<sup>(72)</sup> (citaat zonder noten):

(...) Vervolgens moet de door de lidstaten uitgevaardigde regeling haar rechtvaardiging vinden in een door het Hof van Justitie erkend of te erkennen "dwingend vereiste" (...) zoals (...) de bescherming van cultuuruitingen, inclusief de bescherming van boeken als cultuurgoederen (...)

Een lidstaat kan aan "dwingende vereisten" alleen tegemoetkomen door middel van een regeling die zonder onderscheid van toepassing is op nationale en ingevoerde producten, ook al is die regeling indirect discriminerend, met name wanneer de ingevoerde producten moeilijker aan de regeling kunnen voldoen dan nationale producten of wanneer de bijzondere aard van de ingevoerde producten een afwijkende regeling zou hebben gevergd.

(...)

Een regeling die onderscheid maakt tussen nationale en ingevoerde producten en op die manier direct discrimineert tussen die producten, kan enkel worden getolereerd indien zij voldoet aan artikel 36 VWEU. Zulke regeling verliest echter haar discriminatoire karakter wanneer dit onderscheid vanwege de bijzondere eigenschappen van de producten in kwestie verantwoord is. Toen de Unie nog geen geharmoniseerde regeling kende voor de overbrenging van afvalstoffen, kon bijvoorbeeld een voorkeursbehandeling van zelf geproduceerd afval ten opzichte van ingevoerd afval worden gerechtvaardigd vanuit het beginsel dat milieuaantastingen bij voorrang aan de bron dienen te worden bestreden. In dat geval is aan de voorwaarde van "non-discriminatie" voldaan en kan de rule of reason worden toegepast.

En over de toegelaten beperkingen op het kapitaalverkeer (citaat zonder noten):<sup>(73)</sup>

269. Rule of reason. Zoals gezegd, blijkt uit de rechtspraak dat een beperking van het kapitaalverkeer kan worden gerechtvaardigd omwille van andere redenen van algemeen belang dan de in artikel 65, lid 1, VWEU genoemde redenen. Zo worden beperkingen toelaatbaar geacht op voorwaarde dat zij niet op discriminerende wijze worden toegepast en niet verder gaan dan nodig ter verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang (rule of reason), zoals de noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel te bewaren, de strijd tegen belastingontduiking en de doeltreffendheid van de fiscale controles of doelstellingen met betrekking tot de ruimtelijke ordening, volkshuisvestingsbeleid, het voortbestaan van land- en bosbouwondernemingen en het behoud van de werkgelegenheid in deze ondernemingen bij erfopvolging of het doel om een officiële taal te verdedigen en te bevorderen. Overwegingen van economische aard maken echter geen geldige rechtvaardigingsgrond uit.

5.36 Brandsma e.a. schrijven<sup>(74)</sup> (citaat zonder noten):

Een dwingende reden van algemeen belang kan de lidstaten slechts soelaas bieden ingeval een nationale belemmerende maatregel niet discrimineert, dat wil zeggen bij zonder-onderscheid maatregelen. (...) Geconstateerd kan echter worden dat het Hof van Justitie op dit punt niet strikt in de leer is. Zo is in HvJ EG 28 januari 1992, zaak C-204/90 (Bachmann), FED 1992/286 (concl. Mischo, aant. P.J. Wattel) de rechtvaardigingsgrond betreffende de 'noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel te handhaven' toegepast op een regeling die indirect naar nationaliteit discrimineerde. (...)

Opvallend is dat het Hof van Justitie ook in andere fiscale arresten waarin duidelijk discriminaties aan de orde waren, de opgeworpen dwingende reden van algemeen belang nauwkeurig onderzocht en vervolgens verwierp, daar waar het Hof van Justitie in theorie had kunnen volstaan met de mededeling

dat de dwingende reden van algemeen belang niet van belang is omdat de maatregel discrimineert. Het lijkt erop dat het Hof van Justitie bij een zwaarwegende dwingende reden van algemeen belang, bijvoorbeeld op het terrein van de belastingheffing en bij de bescherming van het milieu, de mogelijkheid open laat dat discriminerende maatregelen (met uitzondering van directe discriminaties naar nationaliteit), gerechtvaardigd kunnen worden.

5.37 Burgers e.a. schrijven over de toepassing van rechtvaardigingsgronden ten aanzien van de verdragsvrijheden(75):

Net als bij de indirecte belastingen kan er ook ingeval er sprake is van discriminatie of een belemmering opgeroepen door een bepaling in een directe belastingwet sprake zijn van geschreven of ongeschreven rechtvaardigingsgronden. De voor indirecte belastingen in de zaken Dassonville en Cassis de Dijon voor de regels inzake vrij goederenverkeer ontwikkelde rechtvaardigingsgronden zijn analoog van toepassing voor alle verdragsvrijheden. Zo gebruikte het HvJ EG in de zaak Futura - die is geweest bijna twintig jaar na 'Cassis de Dijon' en 'Rewe-Zentral' - de daarin ontwikkelde rechtvaardigingsgrond van dwingende reden van algemeen belang ook voor toepassing van de vrijheid van vestiging op maatregelen genomen in de Luxemburgse Inkomstenbelasting.

## 6. Beschouwing en beoordeling van het middel

6.1 De onderhavige zaak betreft de vraag of het gemeenschapsrecht zich ertegen verzet dat artikel 6.31 Wet IB 2001 de voorwaarde stelt dat de aftrek van uitgaven voor monumentenpanden is beperkt tot panden die zijn ingeschreven in het Nederlandse monumentenregister als bedoeld in artikel 6 of 7 Monumentenwet.

6.2 In het eerste onderdeel van de klacht lees ik dat belanghebbende naar de mening van de Staatssecretaris, alvorens de fiscale kostenafrek te claimen, opname van zijn woning in het Monumentenregister had moeten aanvragen en de te verwachten weigering daarvan in rechte had moeten betwisten.

6.3 Mijns inziens zou belanghebbende daarmee echter een onbegaanbare weg zijn ingeslagen. Zijn standpunt dat artikel 6.31 Wet IB 2001 in strijd is met het recht van de Europese Unie, berust immers hierop dat de koppeling aan de opname in het Monumentenregister een ontoelaatbaar rechtsgevolg heeft, te weten dat geen aftrek van kosten wordt verkregen voor de toepassing van de inkomstenbelasting, dat niet is verbonden aan de weigering van die opname zelf en dus ook niet in een procedure daarover aan de orde kan worden gesteld.

6.4 Het eerste onderdeel van het middel faalt derhalve.

6.5 De Staatssecretaris komt met een motiveringsklacht op tegen 's Hof's vaststelling dat het kasteel en zijn omgeving in België bij Koninklijk Besluit zijn aangewezen als monument en dat het kasteel - zo het in Nederland zou hebben gelegen - zonder twijfel zou zijn opgenomen in het monumentenregister als bedoeld in artikel 6 of 7 Monumentenwet. Voor zover de Staatssecretaris betoogt dat de Inspecteur niet bevoegd was tot een oordeel omtrent de opname in het Monumentenregister, miskent hij dat niet die opname in dat register aan de orde was doch de stelling van belanghebbende dat die opname ingeval de woning in Nederland zou zijn gelegen, voor zeker mocht worden gehouden. Voor zover de Staatssecretaris voorts opmerkt dat tot de gedingstukken een rapport behoort dat die opname niet voor "zeker" houdt, gaat hij eraan voorbij dat de Inspecteur door belanghebbendes stelling over te nemen het beroep op dat rapport klaarblijkelijk heeft ingetrokken. Daarom faalt dit onderdeel van het middel.

6.6 In de onderhavige zaak is niet vastgesteld of belanghebbende de uitgaven aan het kasteel deed toen hij nog Nederlands ingezetene was, dan wel na de verhuizing, in welke periode hij buitenlands belastingplichtig was, maar koos voor de binnenlander behandeling op de voet van artikel 2.5 Wet IB

2001.

6.7 Voor beide situaties geldt dat de Nederlandse fiscus hem het recht op aftrek ontzegt op grond van het argument dat het kasteel niet is ingeschreven in het Nederlandse Monumentenregister. De weigering berust derhalve niet op een ongelijke behandeling van ingezetenen en niet-ingezetenen. Hierdoor behoeft hetgeen de Staatssecretaris aanvoert, te weten dat het Hof ten onrechte heeft vastgesteld dat belanghebbende een Schumacker-gelijke is, geen behandeling meer zodat aan de klacht verwoord in onderdeel zeven van het middel de grond ontvalt.

6.8 Gelet op het voorgaande dient - met het oog op een zo zuiver mogelijke vergelijking - voor de beoordeling van de onderhavige zaak te worden uitgegaan van een ingezetene met een monumentenpand dat is gelegen op Nederlands grondgebied en een ingezetene met een monumentenpand dat is gelegen buiten Nederlands grondgebied.

6.9 Voor toepassing van het gemeenschapsrecht dient allereerst onderzocht te worden of belanghebbende toegang heeft tot één van de in het EG-Verdrag c.q. VwEU geregelde vrijheden.

6.10 De vrijheden waarop belanghebbende een beroep kan doen, zijn de vrijheid van kapitaalverkeer en de vrijheid van vestiging. In geval van samenloop van de verdragsvrijheden volgt uit het arrest Dijkman (zie punt 5.4) dat om te kunnen bepalen welke verdragsvrijheid het meest toepasselijk is, het voorwerp van de wettelijke regeling in kwestie in ogenschouw genomen dient te worden.

6.11 Het via artikel 2.5 Wet IB 2001 van toepassing zijnde artikel 6.31 Wet IB 2001 betreft een aftrekpost ter zake van investeringen in een onroerende zaak, te weten een monumentenpand. Hierbij is de plaats waar het kapitaal wordt geïnvesteerd, cruciaal voor toekenning van de aftrek, omdat slechts in Nederland gelegen monumenten in aanmerking komen voor aftrek van onderhoudskosten. Daarmee is de wettelijke regeling niet gebonden aan de vestigingsplaats van de investeerder. Bovendien heeft het HvJ in zijn jurisprudentie voor de uitlegging van de term kapitaalverkeer (zie punt 5.1 t/m 5.3) verwezen naar artikel 1 van richtlijn 88/361/EG van de Raad van 24 juni 1988 en heeft het geoordeeld dat een investering in een onroerende zaak een kapitaalbeweging vormt.

6.12 Bijgevolg dient te worden onderzocht of de regeling van artikel 6.31 Wet IB 2001 in strijd is met de vrijheid van kapitaalverkeer als bedoeld in artikel 56 EG-Verdrag (thans artikel 63 VwEU). In zoverre falen onderdelen twee, zes en negen van het middel.

6.13 Uit onder meer HvJ Saint Gobain (zie punt 5.6) vloeit voort dat de lidstaten ten aanzien van de directe belastingen bevoegd zijn de heffingsbevoegdheid te verdelen op basis van objectieve criteria zoals woonplaats en bron, maar dat de lidstaten niettemin verplicht zijn hun bevoegdheden in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen. Voor zover de fiscale nadelen voortvloeien uit de parallelle uitoefening van de belastingbevoegdheden van twee lidstaten, is dat nadeel een gevolg van een dispariteit.

6.14 Het fiscale nadeel - bestaande uit het niet kunnen aftrekken van onderhoudskosten aan het kasteel van het belastbare inkomen - vloeit in het onderhavige geval voort uit de voorwaarde dat het kasteel ingeschreven dient te staan in het Monumentenregister en derhalve op Nederlands grondgebied moet zijn gelegen. Hierdoor kunnen ingezetenen worden ontmoedigd om te investeren in een in het buitenland gelegen monument dat - indien dit monument in Nederland zou hebben gelegen - in aanmerking zou komen voor inschrijving in het monumentenregister. Uit HvJ Busley & Cibrian (zie punt 5.19) volgt dat een dergelijke ontmoediging ook een gevolg kan zijn van nationale maatregelen die het behoud van een onroerende zaak ten doel hebben.

6.15 Voorts vloeit uit het arrest Persche (zie punt 5.18) voort dat indien in een lidstaat materieel wordt voldaan aan de door een andere lidstaat gestelde voorwaarden voor toekenning van een fiscale faciliteit, de andere lidstaat het recht op een gelijke behandeling niet kan weigeren op de enkele



grond dat de feiten die de grond vormen voor toepassing van de faciliteit, niet aan haar grondgebied zijn gebonden.

6.16 Bijgevolg vormt het uitsluiten van aftrek van onderhoudskosten voor monumentenpanden als gevolg van een wettelijke bepaling als in het hoofdgeding aan de orde, een verboden beperking van het vrije kapitaalverkeer als bedoeld in artikel 56, lid 1, EG-Verdrag (thans artikel 63, lid 1, VwEU), zodat een beroep op het gemeenschapsrecht niet als zijnde het gevolg een dispariteit kan worden afgewezen. Onderdeel drie faalt op deze grond; bovendien keert het gestelde zich ook tegen het tweede onderdeel.

6.17 De situatie van een ingezetene met een monumentenpand dat is gelegen op Nederlands grondgebied, en die van een ingezetene met een monumentpand dat is gelegen buiten Nederlands grondgebied, als in de onderhavige zaak aan de orde, zijn objectief vergelijkbaar (zie punt 6.6 en 6.7). Derhalve dient te worden onderzocht of voor het onderhavige verschil in behandeling een dwingende reden van algemeen belang bestaat die geschikt is om het nagestreefde doel te waarborgen en niet verder gaat dan noodzakelijk om dit doel te bereiken.

6.18 Onder verwijzing naar onderdeel 8, punt 1 en 2, betoogt de Staatssecretaris in onderdeel negen dat de in de onderhavige zaak aanwezige beperking van het vrije kapitaalverkeer is gerechtvaardigd omdat de aftrekregeling van monumentenpanden strookt met zowel het situsbeginsel uit de OESO-richtlijnen als het territorialiteitsbeginsel. Ook voert hij aan dat deze regeling fiscaal coherent is.

6.19 Beide argumenten moeten van de hand worden gewezen. Uit het arrest *Busley & Cibrian* (zie punt 5.19) volgt dat indien een belastingplichtige onbeperkt belastingplichtig is in een lidstaat, het niet toestaan van het verrekenen van verliezen uit een in een andere lidstaat gelegen woning niet kan worden beschouwd als een toepassing van het territorialiteitsbeginsel. Dat volgens de OESO-richtlijnen België heffingsbevoegd is ten aanzien van het kasteel van belanghebbende, doet hier niet aan af.

6.20 Uit vaste rechtspraak van het HvJ volgt dat fiscale coherentie inhoudt de toekenning van een fiscaal voordeel en de compensatie van dit voordeel door een fiscaal nadeel (zie onder meer HvJ 28 januari 1992, zaak C-204/90 (*Bachmann*), V-N 1992, blz. 994). In het onderhavige geval vloeit de belastingheffing van monumentenpanden echter niet rechtstreeks voort uit het kunnen verkrijgen van aftrek van onderhoudskosten. Derhalve faalt onderdeel acht sub a en b.

6.21 De strekking van artikel 6.31 Wet IB 2001 is de bescherming van cultuurhistorisch bezit in Nederland (zie 4.2 en 4.3).

6.22 Dit aspect wordt bij de regeling van het vrij verkeer van kapitaal in het EG-Verdrag c.q. VwEU niet als rechtvaardigingsgrond voor de schending van die vrijheid genoemd.

6.23 Mortelmans merkt op dat "onder invloed van de rechtspraak van het Hof (...) een groeiende eenheid (is) ontstaan in de werking van de excepties", maar een "automatisme" is dat niet (zie 5.27).

6.24 Cultuurbehoud geldt in verschillende regelingen in het VwEU als een belang dat inbreuk op het vrije verkeer rechtvaardigt. Op grond van artikel 36 VwEU zijn verboden of beperkingen van invoer, uitvoer of doorvoer gerechtvaardigd uit hoofde van bescherming van het nationaal artistiek historisch en archeologisch bezit. Onder artikel 107, lid 3, VwEU kunnen voorts "steunmaatregelen om (...) de instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen (...)" als verenigbaar met de interne markt worden beschouwd.

6.25 Uit de "rule-of-reason" jurisprudentie van de het HvJ EU komt eveneens naar voren dat het algemeen belang verband houdend met het behoud van het nationaal historisch en artistiek bezit een dwingende reden kan vormen om een beperking van het vrij verrichten van diensten te rechtvaardigen (zie 5.22 en 5.23).

6.26 In de "klassieke" rechtspraak van het HvJ EU (vgl. de arresten Cassis de Dijon en Gebhard) werd de "rule of reason" louter toegepast in geval van maatregelen zonder discriminatie. Thans wordt deze rechtspraak en daarmee ook de exceptie wegens algemeen belang ook toegepast in gevallen waarin niet van een dergelijke maatregel sprake is (vgl. 5.25, 5.27, 5.36 en 5.37).

6.27 De lidstaten van de Raad van Europa die het Verdrag van Granada hebben ondertekend en geratificeerd (waaronder Nederland en de overige lidstaten van de Europese Unie), hebben zich ertoe verplicht ervoor te zorgen dat de overheid financiële steun beschikbaar stelt voor het onderhoud en de restauratie van het op haar grondgebied gelegen architectonische erfgoed en - zonodig - belastingmaatregelen te nemen ten einde het behoud daarvan te bevorderen. Hieruit blijkt van een door de lidstaten van de EU gezamenlijk gedragen rechtsopvatting dat de zorg voor het behoud van het architectonische erfgoed een nationale aangelegenheid is. Dit impliceert dat ingeval een exceptie als thans aan de orde niet aanvaardbaar zou worden geacht, in gevallen als het onderhavige twee lidstaten ter zake van dezelfde onroerende zaak een plicht tot facilitering zouden hebben.

6.28 Gelet hierop kan naar mijn mening het belang van de bescherming van cultuurhistorisch bezit in Nederland in een geval als het onderhavige de geconstateerde belemmering van het kapitaalverkeer rechtvaardigen, temeer nu te dezen geen sprake is van discriminatie naar nationaliteit of woonplaats (zie 5.26).

6.29 Mijns inziens vloeit de in 6.28 bepleite verdragsinterpretatie voort uit de jurisprudentie van het HvJ EU, zodat de Hoge Raad in deze zaak geen prejudiciële vragen hoeft te stellen. Ik onderken echter dat een andere zienswijze eveneens mogelijk is, nu het HvJ EU over een casus als deze niet uitdrukkelijk arrest heeft gewezen.

6.30 Derhalve slaagt onderdeel 9 in samenhang met onderdeel 8 onder punt 3 van het middel.

6.31 Mijn conclusie strekt tot gegrondbevinding van het middel.

De Procureur-Generaal bij de  
Hoge Raad der Nederlanden

Advocaat-Generaal

1 Belastingdienst/ P.

2 Rechtbank Breda 26 februari 2009, nr. AWB 07/3006, LJN: BI0213, NTFR 2011/1121 (commentaar Koerts).

3 Gerechtshof 's-Hertogenbosch 7 juli 2011, nr. 09/00160, LJN: BT8219, NTFR 2011/2516 (commentaar Korving).

4 Monumentenwet van 23 december 1988, Stb 1988, 638.

5 HvJ 14 februari 1995, zaak C-279/93 (Schumacker), BNB 1995/187 (m.nt. Daniels), FED 1995/521 (m.nt. Kamphuis), V-N 1995/1129.

6 Na inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon op 1 januari 2009 (PbEG C 306 van 17 december 2007), is dit artikel 45 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VwEU).

7 Thans artikel 49 VwEU.

8 Thans artikel 63 VwEU.

9 Kamerstukken II 1998/1999, 26 727, nr. 3, blz. 32.

10 Kamerstukken II 1998/1999, 26 727, nr. 3, blzn. 265-266.

11 Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blzn. 530-531.

- 12 Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 530.
- 13 Kamerstukken II 2009/2010, 32 401, nr. 3, blzn. 4-5.
- 14 Als bedoeld in artikel 2.5 Wet IB 2001.
- 15 Besluit 23 oktober 2003, nr. CPP2003/1853M, NTFR 2003/1845, V-N 2003/57.14.
- 16 Kamerstukken II 2009/2010, 32 401, nr. 3, blzn. 4-5.
- 17 Kamerstukken II 2009/2010, 32 401, nr. 7, blzn. 11-12.
- 18 Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 3, blzn. 79-80.
- 19 Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 3, blz. 56.
- 20 Kamerstukken II 1986/1987, 19 881, nr. 3, blzn. 1-2.
- 21 Kamerstukken II 1986/1987, 19 881, nr. 3, blz. 16.
- 22 Trb. 1985, 163. Zie voorts Trb. 1994, 59
- 23 HvJ 12 december 2002, zaak C-385/00 (De Groot), BNB 2003/182, V-N 2002/61.6, NTFR 2002/933, r.o. 75.
- 24 HvJ 10 maart 2005, zaak C-39/04 (Laboratoires Fournier), V-N 2005/18.14, NTFR 2005/394 (commentaar Kors), r.o. 14.
- 25 HvJ 23 februari 2006, zaak C-513/03 (Van Hilten-Van der Heijden), BNB 2006/194 (m.nt. Van Vijfeijken), V-N 2006/14.22, NTFR 2006/353 (commentaar Luijckx), r.o. 36.
- 26 HvJ 14 november 2006, zaak C-513/04 (Kerckhaert-Morres), BNB 2007/73 (m.nt. Marres), V-N 2006/59.13, NTFR 2006/1685 (commentaar Wolvers), r.o. 15.
- 27 B.J.M. Terra en P.J. Wattel, European Tax Law, Deventer: Kluwer 2012, blzn. 47-48.
- 28 R.P.C.W.M. Brandsma e.a., Europees Belastingrecht, Gouda Quint: Kluwer (losbladige editie), blzn. 145-150 (suppl. 497).
- 29 HvJ 14 november 1995, zaak C-484/93 (Svensson-Gustavsson), jurispr. 1995, blz. I-03955.
- 30 HvJ 6 juni 2000, zaak C-35/98 (Verkooijen), BNB 2000/329 (m.nt. Burgers), V-N 2000/28.11, FED 2000/584 (m.nt. Weber), NTFR 2000/876 (commentaar Van Nispen en Sevenaer).
- 31 HvJ 14 februari 1995, zaak C-279/93 (Schumacker), BNB 1995/187 (m.nt. Daniels), V-N 1995/1129, FED 1995/521 (m.nt. Kamphuis).
- 32 L.G.M. Stevens, Inkomstenbelasting 2001 (Fiscale hand- en studieboeken), Kluwer: Deventer 2006, blz. 851.
- 33 Commentaar Redactie Vakstudie-Nieuws bij vraag en antwoordbesluit van 23 oktober 2003, nr. CPP2003/1853M, V-N 2003/57.14.
- 34 Commentaar Redactie NTFR bij vraag en antwoordbesluit van 23 oktober 2003, nr. CPP2003/1853M, NTFR 2003-1845.
- 35 Overigens zij opgemerkt dat Duitsland per 22 december 2005 de eigenwoningsubsidie heeft afgeschaft. Zie conclusie A-G Bot 28 juni 2007, zaak C-152/05 (Commissie van de Europese Gemeenschappen vs. Bondsrepubliek Duitsland), r.o. 43.
- 36 HvJ 17 januari 2008, zaak C-256/06 (Jäger), jurispr. 2008, blz. I-00123, V-N 2008/7.24, NTFR 2008/222 (commentaar Thomas).
- 37 Persbericht Europese Commissie 24 november 2011, IP/11/1425, V-N 2011/2855, NTFR 2011/2681.
- 38 Als bedoeld in artikel 1 onderdeel a juncto artikel 7 NSW.
- 39 Kamerstukken II 2010/2011, 32 505, nr. 6, blz. 27 en Persbericht Europese Commissie 30 september 2010, nr. IP/10/1252, V-N 2010/50.16.
- 40 Overigens merk ik op dat Rechtbank Zutphen in zijn uitspraak van 16 november 2011, nr. 10/203, LJN: BU5707 heeft geoordeeld dat het onthouden van de gedeeltelijke dan wel volledige vrijstelling van schenk- en erfbelasting aan in Nederland wonende rechthebbenden van landgoederen die zijn gelegen buiten Nederland, strijdig is met het vrije kapitaalverkeer. Tegen deze uitspraak is hoger beroep ingesteld.

- 41 In HvJ 16 juni 2011, zaak C-010/10 (Europese Commissie vs. Republiek Oostenrijk), V-N 2011/32.23, NTFR 2011/1557 (commentaar Anna Gunn MA (Cantab)), r.o. 26 is eveneens beslist dat het beperken van de giftenaftrek tot louter op nationaal grondgebied gelegen onderwijs- en onderzoekinstellingen dan wel instellingen die zich hoofdzakelijk bezighouden met onderwijs- en onderzoeksactiviteiten ten behoeve van de Oostenrijkse economie en wetenschap, strijdig is met het vrije verkeer van kapitaal.
- 42 Zie eveneens HvJ 10 februari 2011, zaak C-25/10 (Heukelbach), V-N 2011/13.26.2 en NTFR 2011/528 (commentaar Anna Gunn MA (Cantab)), r.o. 32.
- 43 Zie eveneens HvJ 10 februari 2011, zaak C-25/10 (Heukelbach), V-N 2011/13.26.2 en NTFR 2011/528 (commentaar Anna Gunn MA (Cantab)), r.o. 33.
- 44 Koninklijk Besluit van 29 maart 2007, Stb. 2007, 122.
- 45 HvJ 27 januari 2009, zaak C-318/07 (Persche), V-N 2009/8.13 en NTFR 2009/366 (commentaar Van Es), r.o. 60.
- 46 Persbericht Europese Commissie 6 april 2011, IP/11/429, NTFR 2011/802.
- 47 S.J.C. Hemels, 'Anbi-wetgeving in strijd met de vrijheid van kapitaalverkeer?', NTFR 2012/71.
- 48 HvJ 15 oktober 2009, zaak C-35/08 (Busley & Cibrian), V-N 2009/52.16, FED 2009/109, NTFR 2010/316 (commentaar Douma).
- 49 Met inwerkingtreding van het Verdrag van Maastricht per 1 januari 1993: Raad van de Europese Unie.
- 50 Publicatieblad van de Europese Unie 4 juli 1988, C-175/41.
- 51 HvJ 26 februari 1991, zaak C-180/89 (Commissie van de Europese Gemeenschappen vs. Franse Republiek), jurispr. 1991, blz I -00659.
- 52 HvJ 26 februari 1991, zaak C-154/89 (Commissie van de Europese Gemeenschappen vs. Italiaanse Republiek), jurispr. 1991, blz I-00709. Zie ook HvJ 26 februari 1991, zaak C-198/89 (Commissie van de Europese Gemeenschappen vs. Helleense Republiek), jurispr. 1991, blz I-00727, r.o. 21.
- 53 HvJ 30 november 1995, zaak C-55/94 (Reinhard Gebhard), jurispr. 1995, blz. I-04165, FED 1997/175 (m.nt. Weber).
- 54 Conclusie A-G Jacobs 21 maart 2002, zaak C-136/00 (Danner), jurispr. 2002, blz I-10981.
- 55 Conclusie A-G Alber 24 september 2002, zaak C-168/01 (Bosal), jurispr. 2003, blz. I-09409.
- 56 K.J.M. Mortelmans in: Kapteyn en VerLoren van Themaat, Het recht van de Europese Unie en van de Europese Gemeenschappen, Kluwer: Deventer 2003, blzn. 500-501 en 560. In de meer recente Engelse versie (bijna) gelijkloidend: Kapteyn & VerLoren van Themaat, The law of the European Union and the European Communities, Kluwer Law International 2008, blzn. 593-594 en 666-667.
- 57 Voetnoot auteur: 594. Bijvoorbeeld zaak C-204/90, Bachmann.
- 58 K.J.M. Mortelmans in: Kapteyn en VerLoren van Themaat, Het recht van de Europese Unie en van de Europese Gemeenschappen, Kluwer: Deventer 2003, blzn. 560-561. In de meer recente Engelse versie (bijna) gelijkloidend: Kapteyn & VerLoren van Themaat, The law of the European Union and the European Communities, Kluwer Law International 2008, blz. 667.
- 59 K.J.M. Mortelmans in: Kapteyn en VerLoren van Themaat, Het recht van de Europese Unie en van de Europese Gemeenschappen, Kluwer: Deventer 2003, blzn. 638-639. In de meer recente Engelse versie (bijna) gelijkloidend: Kapteyn & VerLoren van Themaat, The law of the European Union and the European Communities, Kluwer Law International 2008, blzn. 777-778.
- 60 Voetnoot auteur: 1269. Zaak C-367/98 (...), zaak C-483/99, (...) zaak C-503/99, (...). Zie ook gev. zaken C-515/99, C-519/99 t/m C-524/99, C-526/99 t/m C-540/99, Reisch en zaak C-300/01, Salzmann.
- 61 HvJ 13 december 2007, zaak C-250/06 (United Pan-Europe Communications Belgium SA), jurispr. 2007, blz. I-11135, r.o. 38.
- 62 Zie ook conclusie A-G Maduro 25 oktober 2007, zaak C-250/06 (United Pan-Europe Communications Belgium SA), jurispr. 2007, blz. I-11135, r.o. 11.
- 63 Dat cultuurbelang een dwingende reden van algemeen belang vormt, heeft het HvJ ook overwogen

in HvJ 25 juli 1991, zaak C-288/89 (Gouda Kabel), jurispr. 1991, blz I-4007, r.o. 23, HvJ 25 juli 1991, zaak C-535/89 (Commissie van de Europese Gemeenschappen vs. Nederland), jurispr. 1991, blz. I-4069, r.o. 30, HvJ 3 februari 1993, zaak C-148/91 (Veronica Omroep Organisatie), jurispr. 1993, blz I-487, r.o. 10 en HvJ 5 oktober 1994, zaak C-23/93 (Tv10), jurispr. 1994, blz. I-4795, r.o. 19.

64 Francisco Santaolalla, 'EC State aid law', Kluwer Law Internationals The Netherlands 2008, blz. 103.

65 Thans artikel 107, onderdeel 3, onderdeel c, VwEU.

66 Het Gerecht 28 november 2008, gevoegde zaken T-254/00 (Comitato "Venezia vuole vivere"), T-270/00 (Hotel Ciprian SpAi) en T-277/00 (Italgas). De hierna volgende overwegingen zijn tevens bevestigd in HvJ 9 juni 2011, gevoegde zaken C-71/09 (Comitato "Venezia vuole vivere"), C-73/09 (Hotel Ciprian SpAi), en C-76/09 (Italgas), NJ 2011/446 (m.nt. Mok), r.o. 170.

67 HvJ 5 maart 2009, zaak C-222/07 (UTECA), jurispr. 2009, blz. I-01407.

68 H.S.J. Albers, 'Vijf keer televisie, films en boeken - het cultuurbelang in het Gemeenschapsrecht anno 2009', NtER 2009/0809, blz. 269.

69 HvJ 30 april 2009, zaak C-531/07 (LIBRO), NJ 2009/374 (m.nt. Mok).

70 Conclusie A-G Trstnjak 18 december 2008, zaak C-531/07 (LIBRO), jurispr. 2008, blz. I-03717.

71 P. Craig en G. de Búrca, The evolution of EU law, Second edition Oxford University Press 2011, blz. 876.

72 K. Lenaerts en P. van Nuffel, Europees Recht, Antwerpen: Intersentia 2011, blzn. 157-158.

73 K. Lenaerts en P. van Nuffel, Europees Recht, Antwerpen: Intersentia 2011, blz. 206.

74 R.P.C.W.M. Brandsma e.a., Europees Belastingrecht, Gouda Quint: Kluwer (losbladige editie), blzn. 194-198 (suppl. 497).

75 Burgers e.a., Wegwijs in het Internationaal en Europees Belastingrecht, SDU: Den Haag 2011, blz. 511.