

# ECLI:NL:GHSHE:2011:BT8219

Instantie	Gerechtshof 's-Hertogenbosch
Datum uitspraak	07-07-2011
Datum publicatie	17-10-2011
Zaaknummer	09/00160
Formele relaties	Eerste aanleg: <a href="#">ECLI:NL:RBBRE:2009:BI0213</a> , (Gedeeltelijke) vernietiging en zelf afgedaan Cassatie: <a href="#">ECLI:NL:HR:2013:BW8359</a> Conclusie in cassatie: <a href="#">ECLI:NL:PHR:2013:BW8359</a>
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	

Belanghebbende, Nederlander en werkzaam in Nederland, bewoont in België een kasteel. Het kasteel is in België bij koninklijk besluit aangewezen als beschermd monument. Belanghebbende heeft geopteerd voor de regels van binnenlandse belastingplicht en brengt de onderhoudskosten voor het kasteel in aftrek als uitgaven voor monumentenpanden. De inspecteur heeft de aftrek niet toegestaan, omdat geen sprake is van een in Nederland gelegen monument. In geschil is de vraag of de beperking van de aftrek van uitgaven voor monumentenpanden die zijn ingeschreven in de Nederlandse registers, in strijd is met het EG-recht.

Volgens het hof is sprake van een ongelijke behandeling van ingezetenen ten opzichte van niet-ingezetenen. Belanghebbende heeft aannemelijk gemaakt dat ten minste 90% van zijn belastbaar inkomen in Nederland aan de belastingheffing onderworpen is (vgl. Schumacker-arrest). Belanghebbende heeft dan ook recht op de Nederlandse fiscale faciliteiten die betrekking hebben op zijn persoonlijke en gezinssituatie. Een aftrekpost als de onderhavige, die rechtstreeks van invloed is op belanghebbendes draagkracht en het op hem van toepassing zijnde belastingtarief, moet volgens het hof als een dergelijke faciliteit worden aangemerkt. Het hof overweegt voorts 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.

Vindplaatsen	Rechtspraak.nl NTFR 2011/2516 met annotatie van KorvingLL.M FutD 2011-2539 met annotatie van Fiscaal up to Date V-N Vandaag 2011/2575 V-N 2011/57.1.3 Belastingadvies 2011/23.3
--------------	--

## Uitspraak

Kenmerk: 09/00160

Uitspraak van de tweede meervoudige Belastingkamer

op het hoger beroep van

de voorzitter van het onderdeel Belastingdienst/Limburg van de rijksbelastingdienst,

hierna: de Inspecteur,

tegen de schriftelijke uitspraak van de Rechtbank Breda (hierna: de Rechtbank) van 26 februari 2009, nummer 07/3006, in het geding tussen

de heer X, wonende te Y, België,

hierna: belanghebbende,

en

de Inspecteur

betreffende na te noemen navorderingsaanslag.

## 1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. De Inspecteur heeft aan belanghebbende over het jaar 2004 een navorderingsaanslag inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen opgelegd (aanslagnummer 000.00.000.H.47), berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 68.299 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 13.454. Belanghebbende heeft tegen de navorderingsaanslag bezwaar gemaakt. De Inspecteur heeft bij uitspraak op bezwaar van 26 juni 2007 de navorderingsaanslag gehandhaafd.

1.2. Belanghebbende heeft daartegen tijdig beroep ingesteld bij de Rechtbank. Bij uitspraak van 26 februari 2009 heeft de Rechtbank het beroep gegrond verklaard, de uitspraak op bezwaar vernietigd, de navorderingsaanslag verminderd tot één berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 50.159 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 13.454, de Inspecteur veroordeeld in de proceskosten van belanghebbende ten bedrage van € 966 en gelast dat de staat het door belanghebbende betaalde griffierecht van € 39 aan deze vergoedt.

1.3. Tegen deze uitspraak heeft de Inspecteur hoger beroep ingesteld bij het Hof. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

1.4. Op grond van artikel 8:58 van de Algemene wet bestuursrecht heeft de Inspecteur vóór de zitting nadere stukken ingediend. Deze stukken zijn in afschrift verstrekt aan de wederpartij en behoren tot de stukken van het geding.

1.5. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgehad op 18 februari 2010 te 's-Hertogenbosch. Aldaar zijn toen verschenen en gehoord belanghebbende, alsmede de Inspecteur.

1.6. De Inspecteur heeft vóór de zitting afschriften van een pleitnota toegezonden aan het Hof en aan de wederpartij, welke pleitnota met instemming van partijen wordt geacht ter zitting te zijn voorgedragen. Het Hof rekent deze pleitnota tot de stukken van het geding.

1.7. Belanghebbende heeft te dezer zitting een pleitnota voorgedragen en exemplaren daarvan overgelegd aan het Hof en aan de wederpartij. De Inspecteur heeft een aanvulling op zijn pleitnota voorgedragen. Het Hof rekent deze pleitnota en aanvullende pleitnota tot de stukken van het geding.

1.8. Het Hof heeft met toepassing van artikel 8:64 van de Algemene wet bestuursrecht het onderzoek ter zitting geschorst en daarbij bepaald dat het vooronderzoek wordt hervat. Vervolgens heeft het Hof met toepassing van artikel 8:45 van de Algemene wet bestuursrecht partijen verzocht schriftelijk inlichtingen te geven en/of onder hen berustende stukken in te zenden. Deze met partijen gevoerde correspondentie behoort tot de stukken van het geding.

1.9. Het nadere onderzoek ter zitting heeft plaatsgehad op 7 oktober 2010 te 's-Hertogenbosch. Aldaar zijn toen verschenen en gehoord belanghebbende, alsmede de Inspecteur.

1.10. De Inspecteur heeft vóór het nadere onderzoek ter zitting afschriften van een pleitnota toegezonden aan het Hof en aan de wederpartij, welke pleitnota met instemming van partijen wordt geacht ter zitting te zijn voorgedragen. Het Hof rekent deze pleitnota tot de stukken van het geding.

1.11. Belanghebbende heeft tijdens het nadere onderzoek ter zitting een pleitnota voorgedragen en exemplaren daarvan, met twee bijlagen, overgelegd aan het Hof en aan de wederpartij.

Deze pleitnota wordt met instemming van partijen geacht ter zitting te zijn voorgedragen. Het Hof rekent deze pleitnota met de twee bijlagen tot de stukken van het geding.

## 2. Feiten

2.1. De Rechtbank heeft in onderdeel 2 van haar uitspraak de tussen partijen vaststaande feiten weergegeven. Partijen hebben in hoger beroep daarover niet geklaagd. Het Hof neemt deze vaststelling der feiten daarom over:

2.1. Belanghebbende heeft de Nederlandse nationaliteit en is op 8 december 2004 verhuisd van Nederland naar België. Belanghebbende is eigenaar van het A, gelegen aan de B-sstraat 20 in Y, België (hierna: het kasteel). Belanghebbende bewoont het kasteel sinds zijn verhuizing naar België.

2.2. Het kasteel en de omgeving zijn wettelijk beschermd als monument respectievelijk dorpsgezicht bij Koninklijk besluit van 13 januari 1981:

"(..) Gelet op het decreet van 3 maart 1976 tot bescherming van monumenten en stads- en dorpsgezichten; (...)

Op de voordracht van Onze Staatssecretaris voor de Vlaamse Gemeenschap,

HEBBER WIJ BESLOTEN EN BESLUITEN WIJ:

Artikel 1 : - Worden beschermd als monument overeenkomstig de bepalingen van het decreet van 3 maart 1976, om reden van de historische waarde:

- Het A, gelegen te Y (C) B-sstraat 20 : (...)

Artikel 2: - Wordt beschermd als dorpsgezicht overeenkomstig het decreet van 3 maart 1976, om reden van de historische waarde:

- Het A met zijn omgeving (waaronder het kasteelpark) te Y (C), zoals afgebakend op bijgaand plan.  
(...)"

2.3. Op het "Gebouwfiche - A - (ID 71884)" staat onder het tabblad "Bijkomende Informatie" het volgende vermeld, voor zover hier van belang:

"(...)Bouwperiode(s) 1610; 1775-1799

Restauratie(s) 1979

Typologie onbepaalde kastelen; Kasteelhoeve; watermolens; walgrachten; poortgebouwen; rentmeesters-woningen

Bouwstijl Classicisme; Maasstijl (...)"

2.4. Het decreet van 3 maart 1976 tot bescherming van Monumenten en Stads- en Dorpsgezichten, laatstelijk gewijzigd bij decreet van 30 april 2004 (hierna: het decreet), bevat de volgende bepalingen, voor zover hier van belang:

"Art. 2. Dit decreet verstaat onder: (...)

2<sup>o</sup> monument: een onroerend goed, werk van de mens of van de natuur of van beide samen, dat van algemeen belang is omwille van zijn artistieke, wetenschappelijke, historische, volkskundige, industrieel-archeologische of andere sociaal-culturele waarde, met inbegrip van cultuurgoederen die er integrerend deel van uitmaken, inzonderheid de bijhorende uitrusting en de decoratieve elementen;

3<sup>o</sup> stads- of dorpsgezicht:

- een groepering van één of meer monumenten en/of onroerende goederen met omgevende bestanddelen, zoals onder meer beplantingen, omheiningen, waterlopen, bruggen, wegen, straten en pleinen, die vanwege haar artistieke, wetenschappelijke, historische, volkskundige, industrieel-archeologische of andere sociaal-culturele waarde van algemeen belang is;

- de directe, er onmiddellijk mee verbonden visuele omgeving van een monument, bepaald in 2<sup>o</sup> van dit artikel, die door haar beeldbepalend karakter de intrinsieke waarde van het monument tot zijn recht doet komen dan wel door haar fysieke eigenschappen de instandhouding en het onderhoud van het monument kan waarborgen;(...)

5<sup>o</sup> beschermd monumenten en stads- of dorpsgezichten de onder 2 en 3 bedoelde monumenten en stad- of dorpsgezichten, die bij koninklijk besluit beschermd zijn;(...)

Artikel 7. De Regering, de Koninklijke Commissie gehoord, stelt het besluit tot definitieve bescherming van de op de ontwerp van lijst voorkomende monumenten en stads- en dorpsgezichten vast. Het besluit wordt bij uittreksel bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad. Het besluit vermeldt de algemene en eventueel specifieke voorschriften inzake instandhouding en onderhoud.(...)

Artikel 10. §1. De Rijksdienst houdt voor elke gemeente een register bij van beschermd monumenten en stads- en dorpsgezichten. De Minister stelt de inrichting van het register vast.(...)

Artikel 11. §1. De eigenaars en vruchtgebruikers van een beschermd monument of van een in een beschermd stads- of dorpsgezicht gelegen onroerende goed, zijn ertoe gehouden, door de nodige instandhoudings- en onderhoudswerken, het in goede staat te behouden en het niet te ontsieren, te beschadigen of te vernielen.

(...)

§5. De Vlaamse Regering stelt algemene voorschriften inzake instandhouding en onderhoud vast.

(...)

§8. Wanneer werken van instandhouding of herstel nodig zijn om de artistieke, wetenschappelijke, historische, volkskundige, industrieel-archeologische of andere sociaal-culturele waarde van een beschermd monument te bewaren, verlenen het Vlaamse Gewest, de betrokken provincie en de betrokken gemeente hun bijdrage in de kosten van die werken, onder de voorwaarden en in de verhoudingen die de Vlaamse Regering vaststelt.(...)"

2.5. Belanghebbende geniet inkomsten uit tegenwoordige arbeid in Nederland en heeft voor het jaar 2004 aangifte inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen gedaan naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 20.159 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 12.845. Belanghebbende heeft daarbij gekozen voor toepassing van de regels voor binnenlands belastingplichtigen op grond van artikel 2.5 van de Wet IB 2001. In de aangifte is een bedrag van € 18.140 als persoonsgebonden aftrek opgevoerd in verband met uitgaven voor een monumentenpand zoals bedoeld in artikel 6.31 van de Wet IB 2001. Deze uitgaven betreffen onder andere kosten en lasten van onderhoud van het kasteel.

2.6. De inspecteur heeft zich bij de aanslagregeling op het standpunt gesteld dat het bedrag van € 18.140 niet voor aftrek in aanmerking komt, omdat het kasteel niet is ingeschreven in één van de registers, bedoeld in de artikelen 6 of 7 van de Monumentenwet 1988 (hierna: Monumentenwet). Dat is als voorwaarde neergelegd in artikel 6.31, tweede lid, van de Wet IB 2001. De aanslag inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen is opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 38.299.

2.7. Belanghebbende heeft een verbeterde aangifte ingediend, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 50.159 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 13.454. De inspecteur heeft vervolgens een navorderingsaanslag opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 68.299 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van € 13.454. De navorderingsaanslag is bij de uitspraak op bezwaar gehandhaafd.

2.2. Het Hof zal, zoals de Rechtbank, het A, gelegen aan de B-straat 20 in Y, België, hierna aanduiden als "het kasteel".

2.3. Voorts zijn in hoger beroep op grond van de stukken van het geding en het onderzoek ter zitting de volgende feiten en omstandigheden als tussen partijen niet in geschil, dan wel door één van hen gesteld en door de ander niet of onvoldoende weersproken, komen vast te staan.

2.4. De Rechtbank heeft in overweging 4.2 geoordeeld dat niet in geschil is, dat belanghebbende in België een eventuele aftrek van kosten van het kasteel niet geldend kan maken. Ter zitting bij het Hof is daarover het volgende komen vast te staan. De hoofdregel in België is dat onderhoudskosten van monumenten niet in mindering komen op rente en dividend. Deze roerende inkomsten worden forfaitair belast. Er is wel aftrek mogelijk, maar alleen als een belastingplichtige kiest de roerende inkomsten progressief te laten belasten. Belanghebbende heeft dat niet gedaan, omdat dan de aftrek hem fiscaal per saldo geen voordeel zou opleveren.

2.5. Belanghebbende heeft in België geen compensatie genoten. Hij geeft in België aan een kadastraal inkomen van het kasteel, dat komt overeen met het huurwaardeforfait. Er bestaat in België de mogelijkheid hypotheekrente en onderhoudskosten in aftrek te brengen, maar belanghebbende had te weinig inkomsten om de aftrek geheel te effectueren. In België heeft belanghebbende kadastraal inkomen aangegeven waarop rente in aftrek is gebracht; het inkomen bedroeg na aftrek nihil, er was geen sprake van negatieve inkomsten. In Nederland heeft belanghebbende het huurwaardeforfait aangegeven en rente en onderhoudskosten in aftrek gebracht. Onbekend is of

eventuele negatieve inkomsten uit het kasteel in België met komende jaren te verrekenen zijn. De wijze waarop in België onderhoudskosten in aftrek kunnen worden gebracht komt overeen met de Nederlandse regeling van de persoonsgebonden aftrek en gaat hetzelfde als de giften.

2.6. Indien het kasteel op Nederlands grondgebied zou hebben gelegen, zou het op de monumentenlijst, als bedoeld in artikel 6.31 van de Wet IB 2001, zijn opgenomen.

### 3. Geschil, alsmede standpunten en conclusies van partijen

3.1. Het geschil betreft het antwoord op de vraag of belanghebbende recht heeft op aftrek van de door hem gedane onderhoudsuitgaven aan het kasteel, conform de regeling van artikel 6.31 van de Wet IB 2001 (hierna: de regeling). Het geschil spitst zich toe op de vraag of de in de regeling opgenomen beperking tot monumenten die zijn ingeschreven in de Nederlandse registers in strijd is met de artikelen 39, 43 of 56 van het EG-verdrag. Belanghebbende is van oordeel dat genoemde vragen bevestigend moeten worden beantwoord. De Inspecteur beantwoordt de vragen ontkennend.

3.2. Partijen doen hun standpunten in hoger beroep steunen op de gronden welke daartoe door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken. Voor hetgeen zij hieraan ter zitting hebben toegevoegd wordt verwezen naar de processen-verbaal van het onderzoek ter zitting op 18 februari 2010 en 7 oktober 2010.

3.3. Belanghebbende concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank. De Inspecteur concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank en bevestiging van de uitspraak op bezwaar.

### 4. Beoordeling van het geschil

#### Ten aanzien van het geschil

4.1. De Inspecteur stelt primair dat belanghebbende de verkeerde rechtsingang heeft gekozen. Voor de onderhavige kostenafrek geldt als voorwaarde dat het kasteel als monument is ingeschreven in het monumentenregister genoemd in artikel 6.31 van de Wet IB 2001. Inschrijving in dit register wordt geregeerd door de Monumentenwet 1988. Op grond van deze wet wordt een beschikking afgegeven, die voor bezwaar en beroep vatbaar is. De beslissing om een pand al dan niet in het monumentenregister op te nemen, is voorbehouden aan de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen. Als Inspecteur is hij aan die beslissing gebonden.

4.2. Belanghebbende voert daartegen aan, dat het niet voor twijfel vatbaar is dat zijn eventuele aanvraag zou worden afgewezen op de enkele grond dat het kasteel niet in Nederland is gelegen, zodat van hem niet in redelijkheid kan worden gevraagd een dergelijke aanvraag te doen. Hij verdedigt voorts dat de inschrijving in het Belgische monumentenregister voldoende zou moeten zijn.

4.3. Het primaire standpunt van de Inspecteur faalt, reeds 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. Het Hof zal derhalve moeten onderzoeken of artikel 6.31 van de Wet IB 2001, met inbegrip van de voorwaarde van opname in het Nederlandse monumentenregister, zich verdraagt met het EG-recht.

4.4. Bij de beantwoording van deze vraag neemt het Hof als uitgangspunt, dat, zoals de Inspecteur ter zitting heeft erkend, het kasteel, zo dit in Nederland zou hebben gelegen, zonder twijfel (al heel lang) in het monumentenregister zou zijn opgenomen.

4.5. De Rechtbank heeft geoordeeld dat de regeling noch in strijd is met artikel 39 van het EG-verdrag (vrij verkeer van werknemers), noch met artikel 43 van het EG-verdrag (vrijheid van vestiging). De redenering van de Rechtbank komt erop neer, dat belanghebbende niet anders wordt behandeld dan personen die binnen Nederland wonen. Dezelfde fiscale regels als die gelden voor binnen Nederland wonende personen zijn in het onderhavige geval op belanghebbende toegepast. Binnen Nederland wonende personen die, of zij nu werknemer zijn of niet, uitgaven doen wegens onderhoud van in België gelegen (c.q. niet in de Nederlandse registers opgenomen) monumenten, hebben geen recht op aftrek van deze uitgaven. De omstandigheid dat het monument in kwestie, het kasteel, tevens de eigen woning vormt voor belanghebbende, maakt dat niet anders, omdat de regeling van toepassing is zowel in situaties waarin het monument een eigen woning vormt, als in situaties waarin dat niet het geval is.

4.6. Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie verbieden de regels omtrent gelijkheid van behandeling niet alleen zichtbare discriminatie, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie (onder meer HvJ 12 februari 1974, zaak 152/73, Sotgiu; 8 mei 1990, zaak 175/88, Biehl). De door de Rechtbank aangehaalde omstandigheid, dat de regeling neutraal geformuleerd is, dat wil zeggen geen onderscheid maakt naar nationaliteit of inwonerschap van de belastingplichtige, laat onverlet dat zij toch als discriminatoir, en deswege als strijdig met genoemde verdragsvrijheden, zou kunnen worden aangemerkt, indien zij in feite voornamelijk niet-ingezetenen zou treffen.

4.6.1. Naar het oordeel van het Hof lijdt het geen twijfel dat 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, zoals de Rechtbank terecht opmerkt, 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.

4.7. De geconstateerde discriminatie bestaat derhalve uit een ongelijke behandeling van ingezetenen ten opzichte van niet-ingezetenen.

4.8. Als uitgangspunt geldt dat (onbeperkt belastingplichtige) ingezetenen en (beperkt belastingplichtige) 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.

4.9. Het Hof van Justitie heeft in de zaak Schumacker (HvJ 14 februari 1995, C-279/93) beslist, dat artikel 48 van het EEG-verdrag (vrij verkeer van werknemers) zich verzet tegen een regeling van een lidstaat waardoor een werknemer die onderdaan is van een andere lidstaat, waarin hij ook woont, en die in eerstgenoemde staat arbeid in loondienst verricht, zwaarder wordt belast dan een werknemer die in de eerste staat woont en aldaar dezelfde werkzaamheid verricht, wanneer de onderdaan van de tweede staat zijn inkomen geheel of vrijwel uitsluitend verwerft door de in de eerste staat verrichte arbeid en in de tweede staat onvoldoende inkomsten geniet om aldaar aan een belastingheffing te worden onderworpen, waarbij rekening kan worden gehouden met zijn persoonlijke en gezinssituatie.

4.9.1. Indien derhalve een werknemer zijn inkomen geheel of vrijwel uitsluitend verwerft in een andere staat (de bronstaat) dan de staat waar hij woont (de woonstaat), wordt hij voor fiscale doeleinden gelijkgesteld aan een inwoner van de bronstaat. Het gevolg van deze gelijkstelling is, dat de bronstaat rekening moet houden met de "persoonlijke" aftrekposten (c.q. uitgaven die samenhangen met de persoonlijke en gezinssituatie) van de belastingplichtige, ofschoon die volgens de internationaal gebruikelijke verdeling van de heffingsbevoegdheid door de woonstaat in aanmerking genomen zouden moeten worden.

4.9.2. Belanghebbende stelt, dat hij in de zelfde positie verkeert als Schumacker en verbindt daaraan de conclusie, dat hij recht heeft op aftrek van de onderhoudskosten van het kasteel conform de regeling. De Inspecteur bestrijdt primair dat belanghebbende in de gelijke positie verkeert als Schumacker en stelt subsidiair dat, zo belanghebbende al als een Schumacker-gelijke zou moeten worden aangemerkt, hij toch geen recht heeft op de aftrekpost. De in geding zijnde aftrekpost raakt, zo stelt de Inspecteur, namelijk niet de persoonlijke omstandigheden van belanghebbende; het betreft een brongebonden aftrekpost. De weigering van de aftrekpost vloeit bijgevolg niet voort uit een verboden ongelijke behandeling, maar uit een niet-verboden dispariteit tussen het Nederlandse en Belgische fiscale stelsel, aldus nog steeds de Inspecteur.

4.9.3. Naar het oordeel van het Hof volgt uit de stukken van het geding dat belanghebbende een Schumacker-gelijke is. Met hetgeen hij heeft aangevoerd, heeft belanghebbende aannemelijk gemaakt dat ten minste 90% van zijn belastbaar inkomen in Nederland aan de belastingheffing onderworpen is.

4.9.4. De Inspecteur heeft ter zitting gesteld niet in staat te zijn aan de hand van het door belanghebbende overgelegde document, en de daarin vervatte cijfers, "in één oogopslag" te verifiëren of belanghebbende aan het Schumacker-criterium voldeed en bestreden dat zulks het geval zou zijn. Indien de Inspecteur met zijn opmerking bedoelde, dat belanghebbende met het overleggen van de cijfers te laat (tardief) was, volgt het Hof hem niet. Indien de Inspecteur met zijn opmerking bedoelde, dat hem nadere gelegenheid geboden zou moeten worden de overgelegde cijfers te verifiëren, volgt het Hof hem evenmin. Het door belanghebbende overgelegde document betreft een fiscaal rapport (hierna: het rapport) over het onderhavige jaar, opgesteld door zijn accountant. Het rapport bevat hoofdzakelijk dezelfde gegevens als die welke, naar het Hof verstaat, in de aangifte inkomstenbelasting werden aangegeven. De Inspecteur beschikte derhalve reeds vanaf de aanvang van de procedure over deze gegevens. De overige in het rapport opgenomen cijfers (zoals een overzicht 'privé-rekening') zijn niet bijzonder omvangrijk. Naar het oordeel van het Hof heeft de Inspecteur voldoende gelegenheid gehad om zich daarover ter zitting een oordeel te vormen.

4.9.5. Nu belanghebbende een Schumacker-gelijke is, heeft hij recht op de Nederlandse fiscale faciliteiten die betrekking hebben op zijn persoonlijke en gezinssituatie.

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.

4.10. De door het Hof van Justitie in de zaak Schumacker geconstateerde discriminatie was gelegen in het feit dat met de persoonlijke en de gezinssituatie van de niet-ingezetene noch in de woonstaat noch in de staat waarin hij werkzaam is, rekening wordt gehouden. Hieruit lijkt te volgen, dat voor zover de woonstaat wel met de persoonlijke en gezinssituatie rekening houdt, de bronstaat niet verplicht is daar (ook) rekening mee te houden. Een andere opvatting zou immers kunnen leiden tot een dubbel verlenen van fiscale aftrekposten.

4.11. Voor het onderhavige geval zou dat inhouden, dat voor zover belanghebbende in België recht



heeft op aftrek van onderhoudskosten aan het kasteel, Nederland die aftrek niet behoeft te verlenen.

4.12. Advocaat-Generaal Wattel heeft in gelijke zin geconcludeerd in zijn conclusie bij het arrest Hoge Raad 26 juni 2009, nr. 39.258bis, onder meer gepubliceerd in BNB 2009/274 (Renneberg) (zie onderdelen 5.9 t/m 5.11). De Hoge Raad besliste echter, dat om te bereiken dat geen inbreuk wordt gemaakt op het vrije verkeer van werknemers, bij de berekening van belanghebbendes belastbare inkomen rekening moest worden gehouden met de negatieve inkomsten uit zijn eigen woning in België op dezelfde wijze als waarop dat gebeurt bij ingezetenen. De Hoge Raad hield geen rekening met een eventuele aftrekmogelijkheid in België. Naar het oordeel van het Hof betekent dat voor de onderhavige zaak, dat belanghebbende voor de negatieve opbrengsten van het kasteel ook op dezelfde wijze in de belastingheffing moet worden betrokken als een Nederlands ingezetene, zonder dat acht wordt geslagen op een eventuele aftrekmogelijkheid in België.

4.13. Ter zitting heeft de Inspecteur de volgende cijfermatige uitwerking van het bedrag aan onderhoudskosten gegeven:

De onderhoudskosten bedragen € 21.881

De afschrijving is, tijdsgelang,  $1/12 \times € 1.384 = € 113$

Totaal € 21.994

De drempel, jaarbedrag, bedraagt € 5.175

In geschil is een bedrag aan aftrek van € 16.819.

Belanghebbende heeft zich met deze berekening akkoord verklaard.

4.14. Uit het voorgaande volgt, dat belanghebbende recht heeft op een aftrek van € 16.819.

4.15. De Inspecteur heeft ten slotte gesteld, dat zo sprake zou zijn van discriminatie, daarvoor een rechtvaardigingsgrond zou bestaan. Voor wat betreft rijksmonumenten zou een rechtvaardiging bestaan in het doel om het nationale culturele erfgoed te beschermen. Met de Rechtbank is het Hof van oordeel, dat deze grond onvoldoende is.

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.

4.15.2. Evenmin leiden de door de Inspecteur aangehaalde rechten en verplichtingen op grond van overige verdragen tot een ander oordeel, omdat de uit die verdragen voortvloeiende rechten en verplichtingen uitgeoefend zouden kunnen worden zonder inbreuk te maken op de EG verdragsvrijheden.

4.16. Gelet op het vorenstaande dient de uitspraak van de Rechtbank te worden vernietigd, maar slechts voor zover het betreft de vaststelling van de hoogte van de aanslag.

5. Proceskosten

5.1. Nu de uitspraak van de Rechtbank wordt vernietigd, maar belanghebbende voor het grootste deel in het gelijk wordt gesteld, acht het Hof termen aanwezig de Inspecteur te veroordelen in de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het hoger beroep bij het Hof redelijkerwijs heeft moeten maken.

5.2. Het Hof stelt deze kosten, mede gelet op het bepaalde in het Besluit proceskosten bestuursrecht, op 3 (punten) x € 322 (waarde per punt) x 1,5 (factor gewicht van de zaak) is € 1.449.

## 8. Beslissing

Het Hof:

- verklaart het hoger beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank, behoudens de beslissingen omtrent het griffierecht en de proceskosten;
- vermindert de navorderingsaanslag tot een aanslag berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 51.480 met instandhouding van de overige elementen; en
- veroordeelt de Inspecteur in de kosten van het geding bij het Hof aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op € 1.449.

Aldus gedaan op 7 juli 2011 door P.J.M. Bongaarts, voorzitter, W.E.M. van Nispen tot Sevenaer en S. van Thiel, leden, in tegenwoordigheid van Th.A.J. Kock, griffier. De beslissing is op die datum ter openbare zitting uitgesproken en afschriften van de uitspraak zijn op die datum aangetekend aan partijen verzonden.

## Het aanwenden van een rechtsmiddel

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij de Hoge Raad der Nederlanden (Belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH Den Haag. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:

- 1 - bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd;
- 2 - het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
  - a. de naam en het adres van de indiener;
  - b. een dagtekening;
  - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
  - d. de gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad.

In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.