

ECLI:NL:HR:2013:BW8359

Instantie	Hoge Raad
Datum uitspraak	01-02-2013
Datum publicatie	01-02-2013
Zaaknummer	11/03763
Formele relaties	Conclusie: ECLI:NL:PHR:2013:BW8359 In cassatie op : ECLI:NL:GHSHE:2011:BT8219
Rechtsgebieden	Belastingrecht Europees bestuursrecht
Bijzondere kenmerken	Cassatie
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 2013-0302 met annotatie van Fiscaal up to Date 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
--------------	--

Uitspraak

1 februari 2013

Nr. 11/03763

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën tegen de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch van 7 juli 2011, nr. 09/00160, betreffende een aan X te Z, België (hierna: belanghebbende) opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen.

1. Het geding in feitelijke instanties

Aan belanghebbende is over het jaar 2004 een navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) opgelegd, welke navorderingsaanslag, na daartegen gemaakt bezwaar, bij uitspraak van de Inspecteur is gehandhaafd.

De Rechtbank te Breda (nr. AWB 07/3006) heeft het tegen die uitspraak ingestelde beroep gegrond verklaard, de uitspraak van de Inspecteur vernietigd en de navorderingsaanslag verminderd.

De Inspecteur heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld bij het Hof.

Het Hof heeft de uitspraak van de Rechtbank vernietigd, behoudens de beslissingen omtrent het griffierecht en de proceskosten, naar de Hoge Raad begrijpt het beroep gegrond verklaard en de uitspraak van de Inspecteur vernietigd, en heeft de navorderingsaanslag verminderd. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

2. Geding in cassatie

De Staatssecretaris heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

De Advocaat-Generaal R.E.C.M. Niessen heeft op 24 mei 2012 geconcludeerd tot gegrondverklaring van het beroep in cassatie.

Zowel de Staatssecretaris als belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

3. Uitgangspunten in cassatie

3.1.1. Belanghebbende, die de Nederlandse nationaliteit heeft, is op 8 december 2004 verhuisd van Nederland naar België. Sinds deze verhuizing woont hij in het Kasteel A, dat is gelegen in Z in België (hierna: het kasteel). Het kasteel is voor hem aan te merken als eigen woning in de zin van artikel 3.111 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (tekst 2004, hierna: de Wet IB 2001).

3.1.2. Belanghebbende is eigenaar van het kasteel. Hij heeft het in 2004 aangekocht, en heeft in dat jaar na zijn verhuizing naar België uitgaven gedaan ter zake van onderhoud van het kasteel.

3.1.3. Het kasteel en de omgeving daarvan zijn in België vanwege hun historische waarde wettelijk beschermd als monument respectievelijk als dorpsgezicht bij Koninklijk besluit van 13 januari 1981.

3.1.4. In Nederland is het kasteel niet ingeschreven in een van de registers als bedoeld in artikel 6 of 7 van de Monumentenwet 1988 (tekst 2004, hierna: de Monumentenwet).

3.1.5. Belanghebbende was in 2004 in Nederland zowel voor als na zijn emigratie werkzaam als directeur van B B.V., een BV waarvan hij enig aandeelhouder is. Belanghebbende genoot in 2004 salaris wegens in Nederland voor deze BV verrichte werkzaamheden. Hij geniet geen inkomsten uit arbeid in België.

3.1.6. Bij zijn aangifte IB/PVV voor het jaar 2004 heeft belanghebbende op grond van artikel 2.5 van de Wet IB 2001 gekozen voor toepassing van de regels van die wet voor binnenlandse belastingplichtigen. Bij deze aangifte heeft belanghebbende verder een bedrag van € 18.140 ter zake van het kasteel (onderhoudskosten en afschrijvingskosten, hierna: kosten van het kasteel) op zijn inkomen in mindering gebracht als persoonsgebonden aftrek.

3.1.7. Bij de berekening van de onderhavige navorderingsaanslag heeft de Inspecteur aftrek van kosten van het kasteel geweigerd omdat niet is voldaan aan de voorwaarde van artikel 6.31, lid 2, van de Wet IB 2001 dat het monument is ingeschreven in een van de registers als bedoeld in artikel 6

of 7 van de Monumentenwet.

3.1.8. In België bestaat de mogelijkheid onderhoudskosten in aftrek te brengen op de inkomsten uit het kasteel, maar belanghebbende had - rekening houdend met de aftrek van hypotheekrente - onvoldoende inkomsten om aftrek van die onderhoudskosten in België te kunnen effectueren. Onbekend is of eventuele negatieve inkomsten uit het kasteel in België verrekend kunnen worden met eventuele positieve inkomsten in latere jaren.

3.2.1. Voor het Hof was in geschil of de Inspecteur de aftrek terecht heeft geweigerd. Het ging daarbij om de vraag of de Inspecteur daarmee het recht van de Europese Unie (hierna: de EU) heeft geschonden.

3.2.2. Het Hof heeft de laatstgenoemde vraag bevestigend beantwoord. Hiertegen richt zich het middel.

4. Wettelijk kader

4.1. In artikel 2.5, lid 1, van de Wet IB 2001 is, voor zover thans van belang, bepaald dat de buitenlandse belastingplichtige die als inwoner van een andere lidstaat van de Europese Unie in de belastingheffing van die lidstaat wordt betrokken, kan kiezen voor toepassing van de regels van de Wet IB 2001 voor binnenlandse belastingplichtigen. De achtergrond van deze bepaling, die ook aan de orde was in het arrest van het Hof van Justitie (hierna ook: HvJ) van 18 maart 2010 in de zaak Gielen, C-440/08, BNB 2010/179, Jurispr. blz. I-2323, is beschreven in de onderdelen 4.13 tot en met 4.15 van de conclusie van de Advocaat-Generaal. Zoals ook blijkt uit de in die conclusie in onderdeel 4.14 geciteerde parlementaire toelichting, brengt de keuze voor toepassing van de regels voor binnenlandse belastingplichtigen onder meer mee dat de betrokken belastingplichtige, evenals inwoners van Nederland, in aanmerking komt voor de in hoofdstuk 6 van de Wet IB 2001 opgenomen persoonsgebonden aftrek.

4.2. De belastbare inkomsten uit de eigen woning van de belastingplichtige worden op grond van artikel 3.1, lid 1, letter e, van de Wet IB 2001 in de heffing van inkomstenbelasting betrokken. Deze inkomsten worden forfaitair bepaald op een percentage van de waarde van de woning. In dit forfait wordt rekening gehouden met (onderhouds)kosten, lasten en afschrijvingen, maar niet met financieringslasten, zoals rente. Deze rente kan afzonderlijk in aftrek worden gebracht.

4.3.1. In hoofdstuk 6 van de Wet IB 2001 zijn onder meer bijzondere regels opgenomen over aftrek van kosten met betrekking tot een monumentenpand. De mogelijkheid tot aftrek bestaat zowel met betrekking tot eigen woningen als voor monumentenpanden die belastbaar inkomen uit sparen en beleggen opleveren als bedoeld in hoofdstuk 5 van de Wet IB 2001 (tweede woningen en beleggingspanden). Op grond van het bepaalde in artikel 6.31 in samenhang met artikel 6.1, lid 2, aanhef en letter g, van de Wet IB 2001 kunnen uitgaven met betrekking tot een monumentenpand, voor zover zij uitstijgen boven een bepaalde drempel, onder bepaalde voorwaarden in aanmerking worden genomen als persoonsgebonden aftrekpost. Die voorwaarden hangen niet samen met de persoon of de draagkracht van de belastingplichtige. Voor gevallen waarin het monumentenpand is aan te merken als eigen woning, is met deze regeling beoogd aftrek mogelijk te maken van onderhoudskosten voor zover die hoger zijn dan het bedrag aan kosten waarmee reeds rekening is gehouden bij de bepaling van het hiervoor in 4.2 bedoelde forfait.

4.3.2. De invloed van de persoonsgebonden aftrek op de berekening van het inkomen is geregeld in artikel 6.2 van de Wet IB 2001. Een persoonsgebonden aftrekpost vermindert het inkomen uit werk en woning van het kalenderjaar, maar niet verder dan tot nihil. Een eventueel restant vermindert het inkomen uit sparen en beleggen van het jaar, maar niet verder dan tot nihil. Wat dan eventueel resteert van de persoonsgebonden aftrekpost, vermindert het inkomen uit aanmerkelijk belang van het jaar, maar niet verder dan tot nihil.

4.4.1. Voor de toepassing van artikel 6.31 van de Wet IB 2001 wordt volgens het tweede lid van die bepaling onder monumentenpand verstaan: een pand dat is ingeschreven in een van de registers, bedoeld in artikel 6 of artikel 7 van de Monumentenwet.

4.4.2. In de Monumentenwet is niet met zoveel woorden de eis opgenomen dat het monument in Nederland moet zijn gelegen. Een dergelijke eis is echter wel af te leiden uit het stelsel van de wet en de geschiedenis van de totstandkoming daarvan. Naast registers voor elke gemeente houdt de Minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap (hierna: de Minister) namelijk op grond van artikel 7, lid 3, van de Monumentenwet een landelijk register aan waarin hij de door hem aangewezen monumenten inschrijft die niet zijn gelegen binnen het grondgebied van enige gemeente. Mede gelet op de memorie van toelichting bij deze bepaling (Kamerstukken II 1986/87, 19 881, nr. 3, blz. 16) moet uit het gebruik van de term landelijk register worden afgeleid dat de wetgever niet het oog heeft gehad op monumenten die op buitenlands grondgebied zijn gelegen. In dit verband verdient nog opmerking dat de Nederlandse regering de Monumentenwet, met inbegrip van daarop gebaseerde belastingvrijstellingen, als (mogelijke) steunmaatregel bij de Commissie heeft aangemeld, en dat de Commissie naar aanleiding daarvan heeft geoordeeld dat geen sprake is van verboden steun, onder meer omdat de regeling de instandhouding bevordert van het nationale culturele erfgoed (Besluit van 15 december 2009, C(2009)9942 definitief, betreffende Steunmaatregel N 606/2009 - Nederland).

4.4.3. Aanwijzing door de Minister van een zaak als beschermd monument vindt krachtens artikel 3 van de Monumentenwet plaats bij beschikking. Op grond van de Algemene wet bestuursrecht is een dergelijke beschikking voor bezwaar vatbaar, waarna beroep openstaat op de algemene bestuursrechter, in hoogste instantie de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State. Hetzelfde geldt voor een beschikking waarbij een verzoek om aanwijzing van een zaak als beschermd monument wordt afgewezen (zie bijvoorbeeld Afdeling bestuursrechtspraak Raad van State 10 augustus 2011, LJN BR4639).

4.4.4. Indien een onroerend monument door de Minister bij beschikking is aangewezen als beschermd monument en als uitvloeisel daarvan is ingeschreven in een van de registers van de Monumentenwet, heeft dat op grond van artikel 1, letter d, van de Monumentenwet tot gevolg dat sprake is van een beschermd monument in de zin van deze wet. Op grond van de Monumentenwet heeft die kwalificatie diverse niet-fiscale rechtsgevolgen. In artikel 11 van de Monumentenwet is met het oog op het behoud van beschermde monumenten een reeks verboden neergelegd. Verder biedt de registratie als beschermd monument de mogelijkheid dat op basis van artikel 34 van de Monumentenwet een subsidie voor de instandhouding van dat monument wordt verschaft.

5. Beoordeling van het middel

5.1. Het komt in het onderhavige geval aan op de vraag of het recht van de EU zich ertegen verzet dat aan belanghebbende aftrek van de kosten van het kasteel wordt onthouden omdat niet wordt voldaan aan de in artikel 6.31, lid 2, van de Wet IB 2001 vervatte eis van registratie in een Nederlands register op basis van de Monumentenwet.

5.2.1. Het middel roept in de eerste plaats de vraag op of de rechter in belastingzaken bevoegd is te toetsen of de regeling in de Monumentenwet, op grond waarvan registratie van een pand als beschermd monument slechts mogelijk is indien dat pand in Nederland is gelegen, op dit punt in strijd komt met het recht van de EU.

5.2.2. Deze vraag moet ontkennend worden beantwoord. De verenigbaarheid met het EU-recht van de voorwaarden waaronder een monument op grond van de Monumentenwet kan worden aangewezen en op basis daarvan kan worden geregistreerd, kan worden onderzocht door de algemene bestuursrechter via een met voldoende waarborgen omklede rechtsgang tegen een beschikking dienaangaande. Daarbij past niet dat de rechter in belastingzaken, in gevallen waarin aanwijzing van het monument in Nederland is geweigerd of om andere redenen achterwege is

gebleven, zelf de vraag beantwoordt of aanwijzing en registratie hier te lande hadden moeten plaatsvinden als de belastingplichtige daarom zou hebben verzocht, en bij bevestigende beantwoording van die vraag voor de toepassing van artikel 6.31, lid 2, van de Wet IB 2001 handelt alsof die aanwijzing en registratie hadden plaatsgevonden. Aanvaarding van aftrek op grond van deze bepaling zonder dat registratie van het monument hier te lande heeft plaatsgevonden zou ook leiden tot het onwenselijke gevolg dat de betrokkene wel de fiscale voordelen geniet die aan de registratie als erkend monument zijn verbonden, zonder dat hij gehouden is de verplichtingen na te komen die aan een zodanige registratie zijn verbonden.

5.3.1. Vanwege deze mogelijkheid van toetsing door de algemene bestuursrechter dient de belastingrechter zijn toets aan het recht van de EU te beperken tot de vraag of de in artikel 6.31, lid 2, van de Wet IB 2001 vervatte eis dat het pand is ingeschreven in een Nederlands monumentenregister zoals bedoeld in de Monumentenwet, als zodanig leidt tot een inbreuk op het recht van de EU.

5.3.2. Ontbreekt een dergelijke registratie, dan is het gelet op het hiervoor in 5.2 overwogene niet aan de belastingrechter om te oordelen of daarin een inbreuk op het recht van de EU is gelegen. Daarvan uitgaande heeft te gelden dat er voor de belastingrechter - in ieder geval als regel - geen aanleiding bestaat om aan te nemen dat de hiervoor in 5.3.1 bedoelde eis als zodanig leidt tot een inbreuk op het recht van de EU.

5.3.3. Wel dient in deze zaak nog de vraag te worden beantwoord of er aanleiding bestaat een uitzondering op deze regel aan te nemen vanwege de omstandigheid dat het kasteel reeds in een andere lidstaat (België) is aangewezen als wettelijk beschermd monument. De vraag waar het dan op aankomt is of het recht van de EU eraan in de weg staat dat Nederland in een zodanig geval aan aftrek van de kosten van het kasteel de voorwaarde verbindt dat het monument (tevens) in Nederland is geregistreerd.

5.4.1. Het zal daarbij gaan om de bepalingen in (thans) het VWEU omtrent het vrije verkeer binnen de Unie. Dat roept in de eerste plaats de vraag op of één of meer van die bepalingen in het onderhavige geval voor toepassing in aanmerking komen.

5.4.2. Omdat belanghebbende werkzaam is als directeur/enig aandeelhouder van een BV, dient eerst te worden gekeken naar de regeling over de vrijheid van vestiging (artikel 49 VWEU) en niet naar het vrije verkeer van werknemers (zie HvJ 27 juni 1996, Asscher, C-107/94, BNB 1996/350, Jurispr. blz. I-3089, punt 26). Belanghebbende valt binnen de werkingssfeer van artikel 49 VWEU, aangezien hij zijn beroepswerkzaamheden uitoefent in een andere lidstaat dan zijn woonstaat (vgl. HvJ 16 oktober 2008, Renneberg, C-527/06, BNB 2009/50, Jurispr. blz. I-7735, hierna: het arrest Renneberg, punt 36).

5.4.3. Het Hof heeft zijn beslissing onder meer gebaseerd op het arrest Schumacker (HvJ 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, BNB 1995/187, Jurispr. blz. I-225). Dit arrest betreft het vrije verkeer van werknemers, maar het ligt voor de hand om de gedachtegang ervan ook toe te passen op de vergelijkbare regeling over de in dit geval toepasselijke vrijheid van vestiging (vgl. HR 13 juli 2012, nr. 10/04135, LJN BR6377, BNB 2012/262).

5.4.4. Kenmerkend voor het arrest Schumacker en de daarop voortbouwende jurisprudentie van het HvJ is dat de beperking van de desbetreffende vrijheid was gelegen in een onderscheid dat in de fiscale wetgeving van een lidstaat wordt gemaakt tussen ingezetenen en niet-ingezetenen. De hier ter discussie staande regeling in de voorwaarden voor aftrek van kosten van monumentenpanden maakt geen onderscheid op basis van de woonplaats van de belastingplichtige. Bovendien wordt belanghebbende op grond van zijn hiervoor in 3.1.6 vermelde keuze in Nederland belast volgens de regels die gelden voor ingezetenen. Op grond van de Wet IB 2001 komt hij ook bij behandeling als ingezetene niet in aanmerking voor persoonsgebonden aftrek wegens de kosten van het kasteel, bij gebreke van registratie daarvan in Nederland als beschermd monument.

5.4.5. Het Hof heeft echter geoordeeld dat in dit geval sprake is van een onderscheid naar woonplaats

aangezien het hier gaat om een monument dat voor belanghebbende diens eigen woning is.

5.4.6. Beslissend is of het recht op aftrek in werkelijkheid afhangt van de vraag of de belastingplichtige Nederlands ingezetene is (zie punt 58 van het arrest Renneberg). Enerzijds kan in dat verband worden betoogd dat van doorslaggevend belang is dat de onderhavige wettelijke regeling zelf, zoals hiervoor in 5.4.4 is overwogen, geen onderscheid naar woonplaats maakt. Daarbij zou een vergelijking gemaakt kunnen worden met de situatie waarin belanghebbende in Nederland had gewoond en kosten van onderhoud had gemaakt voor ditzelfde in België gelegen kasteel; dat zou dan een tweede woning of een beleggingspand zijn geweest. In die situatie zou aftrek van de kosten evenzeer zijn afgestuit op het ontbreken van registratie van het pand in een register als bedoeld in de Monumentenwet. Als de vergelijking aldus wordt gemaakt, is de woonplaats van de belastingplichtige dus niet van invloed op de mogelijkheid tot aftrek. Anderzijds kan worden verdedigd dat de keuze van belanghebbende om in een monumentenpand te wonen meebrengt dat zijn eigen woning, als hij in Nederland was blijven wonen, een in Nederland gelegen monumentenpand zou zijn geweest. Dan was er wel een mogelijkheid tot aftrek van kosten van dat pand geweest. Als die vergelijking wordt gemaakt, kan worden gesteld dat belanghebbende wordt belemmerd in de verlegging van zijn woonplaats naar een andere lidstaat, en dat derhalve zijn vrijheid van vestiging wordt belemmerd, doordat hij op grond van de Nederlandse nationale wetgeving na zijn emigratie een aftrekpost mist die hij wel had kunnen krijgen als hij in Nederland was blijven wonen en aldaar een monumentenpand als eigen woning had betrokken.

5.4.7. Uit de rechtspraak van het HvJ blijkt niet duidelijk welke van beide benaderingen gevolgd dient te worden. Het is daarom niet zeker of in het geval van belanghebbende sprake is van een belemmering van de vrijheid van vestiging.

5.4.8. Voor het geval de vrijheid van vestiging in het geval van belanghebbende niet van toepassing zou zijn rijst de vraag of hij een beroep kan doen op de bepalingen in het VWEU over het vrije kapitaalverkeer. In het onderhavige geval is sprake van kapitaalverkeer, aangezien het maken van de kosten van het kasteel is aan te merken als investering in een onroerende zaak.

5.4.9. Het middel roept echter de vraag op of de bepalingen in het VWEU over het vrije kapitaalverkeer in dit geval kunnen worden toegepast, omdat de kosten van het kasteel zijn gemaakt na belanghebbendes verhuizing naar België. Het gaat hier dus om een kapitaalbeweging die plaatsvindt binnen één lidstaat.

Het is de vraag of deze omstandigheid aan toepassing van de verdragsregels over het vrije kapitaalverkeer in de weg staat. Belanghebbende verwerft zijn arbeidsinkomsten in Nederland en wil de kosten van het kasteel voor de Nederlandse belastingheffing daarvan aftrekken. Op grond daarvan kan worden betoogd dat het hier niet gaat om een zuiver interne situatie waarvan alle constituerende elementen in één lidstaat zijn gelegen. Het is echter onzeker of dat voldoende is om te kunnen aannemen dat het vrije kapitaalverkeer zich mede kan uitstrekken tot kapitaalbewegingen die zelf geen grensoverschrijdend karakter hebben.

5.4.10. Indien moet worden aangenomen dat de regels over het vrije kapitaalverkeer van toepassing zijn, heeft te gelden dat het onthouden van aftrek voor kosten van een buiten Nederland gelegen pand wegens de omstandigheid dat het niet is ingeschreven in een monumentenregister in Nederland, in een geval als het onderhavige een - in beginsel verboden - beperking vormt van het vrije kapitaalverkeer. Voor personen als belanghebbende, die in Nederland belastbaar inkomen verwerven en overwegen kapitaal te investeren in een monument dat is gelegen in een andere lidstaat en aldaar als beschermd monument is geregistreerd, wordt die investering immers minder aantrekkelijk gemaakt door de voorwaarde voor fiscale aftrek dat het monument (ook) in Nederland moet zijn geregistreerd.

5.5. Indien kan worden aangenomen dat sprake is van een beperking van de vrijheid van vestiging of van het vrije kapitaalverkeer, dient vervolgens te worden onderzocht of een rechtvaardiging voor een

dergelijke beperking bestaat op grond van dwingende redenen van algemeen belang, en zo ja of het weigeren van de aftrek van kosten een geschikt middel is om het daarmee beoogde doel te bereiken en niet verder gaat dan daartoe noodzakelijk is.

5.6.1. Daarbij dient te worden vooropgesteld dat het recht van de EU Nederland niet verplicht om aan de registratie van monumenten in een andere lidstaat zonder meer dezelfde rechtsgevolgen te verbinden als aan een registratie op basis van de Monumentenwet (vgl. HvJ 17 december 1981 in de zaak Webb, C-279/80, Jurisp. 1981, blz. 335, en HvJ 14 september 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, V-N 2006/4.11, Jurisp. blz. I-8203, hierna: het arrest Stauffer).

5.6.2. Wat het doel van de onderhavige regeling betreft, kan worden vastgesteld dat de Monumentenwet blijkens haar aanhef strekt tot behoud van monumenten van bouwkunst en archeologie. De mogelijkheid tot fiscale aftrek van kosten van monumentenpanden heeft eenzelfde strekking (vgl. Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 265).

5.6.3. Op grond van de Monumentenwet is registratie van een monument in Nederland, gelet op hetgeen hiervoor in 4.4.2 is overwogen, alleen mogelijk indien het monument is gelegen op Nederlands grondgebied. Het doel van de Monumentenwet dient daarom aldus te worden opgevat dat zij met betrekking tot panden (slechts) strekt tot bescherming en instandhouding van Nederlands cultureel erfgoed. Zoals volgt uit de hiervoor in 5.6.2 vermelde wetsgeschiedenis, geldt dat ook voor de fiscale aftrek van kosten van monumentenpanden, aangezien die aftrek erop is gericht om cultuurhistorisch bezit in Nederland te behouden en in stand te houden.

5.6.4. Deze tot Nederland beperkte doelstelling van de regeling roept de vraag op of behoud van nationaal cultureel erfgoed een dwingende reden van algemeen belang is die rechtvaardigt dat Nederland de fiscale aftrek ter bescherming van monumenten beperkt tot monumenten die binnen zijn territorium zijn gelegen. Hoewel een vergelijkbare vraag met betrekking tot het behoud van nationaal cultureel erfgoed kan rijzen in een geschil voor de algemene bestuursrechter over de vraag of het monument kan worden geregistreerd op basis van de Monumentenwet, is de rechter in belastingzaken evenzeer gehouden hierover een oordeel te geven indien hij in een bij hem aanhangig geschil de hiervoor in 5.3.3 vermelde vraag dient te beantwoorden. Het Hof heeft dat ook gedaan en heeft die vraag ontkennend beantwoord. Ook hiertegen richt zich het middel.

5.6.5. Er zijn diverse argumenten aan te voeren voor bevestigende beantwoording van de hiervoor in 5.6.4 bedoelde vraag. Zo valt een argument te ontleenen aan artikel 36 VWEU, op grond waarvan het vrije verkeer van goederen mag worden beperkt uit hoofde van de bescherming van het nationaal historisch en archeologisch bezit. Hoewel deze rechtvaardigingsgrond in het VWEU niet wordt genoemd met betrekking tot de vrijheid van vestiging en het vrije kapitaalverkeer, en het de vraag is of zij al het culturele erfgoed omvat, vormt zij wel een aanwijzing dat het hier gaat om een algemeen belang waaraan in het stelsel van dat verdrag bijzonder gewicht wordt toegekend. Hetzelfde geldt voor artikel 107, lid 3, letter d, VWEU, op grond waarvan steunmaatregelen van de lidstaten onder bepaalde voorwaarden verenigbaar zijn met de interne markt indien zij de instandhouding van het culturele erfgoed bevorderen. Daarbij verdient opmerking dat de Commissie in haar hiervoor in 4.4.2 vermelde Besluit van 15 december 2009 heeft geoordeeld dat de Nederlandse wettelijke regeling met betrekking tot beschermde monumenten op die grond verenigbaar is met de gemeenschappelijke markt, indien die regeling zou zijn aan te merken als staatssteun. Verder bepaalt artikel 167, lid 1, VWEU dat de Unie bijdraagt tot de ontplooiing van de culturen van de lidstaten onder eerbiediging van de nationale en regionale verscheidenheid van die culturen. Hoewel ook deze bepaling erop wijst dat bijzonder gewicht wordt toegekend aan bescherming van nationaal cultureel erfgoed, kan daaruit niet direct een rechtvaardigingsgrond worden afgeleid voor beperkingen van het vrije verkeer. Bovendien legt het genoemde artikel 167, lid 1, tegelijk ook de nadruk op het gemeenschappelijk culturele erfgoed van de lidstaten.

5.6.6. Voor een bevestigende beantwoording van de hiervoor in 5.6.4 bedoelde vraag pleit ook de op 3 oktober 1985 te Granada gesloten Overeenkomst inzake het behoud van het architectonische

erfgoed van Europa, Tractatenblad 1985, 163. Op grond van artikel 6 van deze overeenkomst verplicht iedere partij zich ervoor te zorgen dat de overheid financiële steun beschikbaar stelt voor het onderhoud en de restauratie van het op haar grondgebied gelegen architectonische erfgoed, zo nodig door belastingmaatregelen te nemen ten einde het behoud van dit erfgoed te bevorderen. Dit verdrag is tot stand gekomen in het kader van de Raad van Europa en is daarom geen regeling van de EU, maar is wel ondertekend door alle lidstaten van de Unie en door vrijwel alle lidstaten geratificeerd. Zoals de Advocaat-Generaal opmerkt in onderdeel 6.27 van zijn conclusie, blijkt hieruit van een door de lidstaten van de EU gezamenlijk gedragen opvatting dat de zorg voor het behoud van het architectonische erfgoed vooral een nationale aangelegenheid is van de staat op wiens grondgebied dat erfgoed is gelegen.

5.6.7. Het HvJ heeft ook de mogelijkheid aanvaard dat behoud van het nationaal historisch en artistiek bezit een dwingende reden kan vormen die een beperking van het vrij verrichten van diensten rechtvaardigt (arrest van 26 februari 1991 in de zaak Commissie/Italië, C-180/89, Jurisp. blz. I-709, punt 20). De Hoge Raad ziet geen goede gronden om anders te oordelen met betrekking tot de vrijheid van vestiging en het vrije kapitaalverkeer. Het HvJ heeft echter nog niet verduidelijkt wanneer de zojuist bedoelde mogelijkheid zich inderdaad voordoet; het heeft geen criteria geformuleerd om te bepalen onder welke omstandigheden het behoud van het nationaal historisch en artistiek bezit is aan te merken als een dwingende reden van algemeen belang die een beperking van het vrije verkeer rechtvaardigt.

5.6.8. Hoewel het hiervoor in 5.6.5 tot en met 5.6.7 overwogene lijkt mee te brengen dat de onderhavige regeling met haar beperking tot in Nederland gelegen monumenten gerechtvaardigd kan worden door dwingende redenen van algemeen belang, bestaande uit behoud van nationaal cultureel erfgoed, geeft de rechtspraak van het HvJ daarover geen uitsluitel.

5.6.9. Ook rijst de vraag of voor de rechtvaardiging van de onderhavige Nederlandse regeling van belang is dat het niet gaat om een rechtstreekse subsidiëring maar om toekenning van een belastingvoordeel. Dit onderscheid werd door het HvJ genoemd in het arrest van 11 september 2007, Schwarz en Gootjes-Schwartz, C-76/05, Jurisp. blz. I-6849, punt 71. De Hoge Raad betwijfelt echter of het hier gaat om een onderscheidend criterium. De desbetreffende overweging van het HvJ lijkt met name een reactie te zijn op een daartoe strekkend argument van de Duitse regering.

5.6.10. Indien kan worden aangenomen dat de onderhavige maatregel is gebaseerd op een dwingende reden van algemeen belang, moet worden beoordeeld of zij ook geschikt is om dat doel te bereiken. De voor aftrek gestelde eis van registratie van het monument in Nederland moet worden gezien in samenhang met de daaraan noodzakelijkerwijs voorafgaande aanwijzing van het monument door de Minister als beschermd monument, waaraan verplichtingen inzake de instandhouding van het monument zijn verbonden. In dat licht gezien is de eis van registratie in Nederland zonder twijfel geschikt om het met de aftrekregeling beoogde doel, het behoud van cultuurhistorisch bezit in Nederland, te bereiken.

5.6.11. Het proportionaliteitsvereiste brengt mee dat bij monumenten die reeds in een andere lidstaat zijn geregistreerd beoordeeld moet worden (a) of het een object betreft dat - afgezien van het land van ligging daarvan - ook op grond van de regels van de Monumentenwet voor registratie in Nederland in aanmerking zou komen, en (b) of de registratie in de andere lidstaat een vergelijkbare waarborg biedt als registratie op basis van de Monumentenwet (vgl. wat dit laatste betreft het arrest HvJ 26 februari 1991, Commissie/Italië, C-180/89, Jurisp. blz. I-709, punt 18).

5.6.12. Het doel van de onderhavige regeling, cultuurhistorisch bezit in Nederland te behouden en in stand te houden, kan niet worden bereikt met het verlenen van fiscale aftrek ter zake van in een andere lidstaat gelegen en aldaar als zodanig geregistreerde monumenten.

5.6.13. In de toelichting op het middel wordt ter verdediging van de eis van registratie in Nederland tevens een beroep gedaan op het territorialiteitsbeginsel zoals ontwikkeld in de rechtspraak van het

HvJ. Dit argument moet worden verworpen, aangezien dat beginsel zich er niet tegen verzet dat een persoon als belanghebbende, die in een lidstaat onbeperkt belastingplichtig is, kosten in aftrek brengt van een in een andere lidstaat gelegen onroerende zaak (vgl. het arrest HvJ 15 oktober 200, Busley & Cibrian Fernandez, C-35/08, V-N 2009/52, Jurisp. blz. I-9807, punt 30). Hetzelfde geldt voor het zogenoemde situsbeginsel, dat in het middel wordt ingeroepen.

5.6.14. Verder wordt in de toelichting op het middel een beroep gedaan op het behoud van fiscale coherentie. Voor honorering van dat beroep is vereist dat sprake is van een rechtstreeks verband tussen het fiscale voordeel vanwege aftrek van uitgaven voor een monumentenpand en de compensatie van dat voordeel door een bepaalde belastingheffing. Of dat verband rechtstreeks is moet worden vastgesteld op basis van de doelstelling die met de betrokken belastingregeling wordt nagestreefd. De inhoudelijke doelstelling van de aftrekregeling is echter primair het behoud van cultureel erfgoed (zie hiervoor onder 5.6.4). In de parlementaire toelichting, geciteerd in de onderdelen 4.2 en 4.3 van de conclusie van de Advocaat-Generaal, is de aftrekmogelijkheid wel mede verklaard met een beroep op de omstandigheid dat bij monumentenpanden sprake is van extra onderhoudskosten die niet specifiek zijn verwerkt in de hoogte van het belastbare inkomen daaruit, dat in Nederland forfaitair bepaald wordt. Daarmee is echter geen sprake van een rechtstreeks verband als hiervoor bedoeld tussen het fiscale voordeel vanwege de kostenaftrek en de belastingheffing over inkomsten uit het pand. De forfaitaire wijze van berekening van die inkomsten, die worden gesteld op een vast percentage van de waarde van het pand, brengt namelijk mee dat tegenover de aftrek van uitgaven voor het monumentenpand geen hogere, compenserende belasting in Nederland staat over de inkomsten uit dat pand. Het beroep op behoud van fiscale coherentie moet daarom worden verworpen.

5.7.1. Voor het geval Nederland op grond van de bepalingen van het VWEU in beginsel gehouden is aftrek te verlenen voor de kosten van het kasteel, ziet de Hoge Raad zich geplaagd voor de vraag of, en zo ja op welke wijze, daarbij rekening dient te worden gehouden met mogelijkheden tot aftrek van diezelfde kosten bij de berekening van belasting die belanghebbende in België verschuldigd is of zal zijn.

5.7.2. Omtrent de mogelijkheden tot aftrek in België verwijst de Hoge Raad in de eerste plaats naar hetgeen hiervoor in 3.1.8 is vermeld. Verder heeft het Hof in cassatie onbestreden vastgesteld (i) dat de hoofdregel in België inhoudt dat onderhoudskosten van monumenten niet in mindering komen op rente en dividend, (ii) dat deze roerende inkomsten forfaitair worden belast, maar dat wel aftrek mogelijk is als een belastingplichtige ervoor kiest de roerende inkomsten progressief te laten belasten, en (iii) dat belanghebbende die keuze niet heeft gemaakt omdat de aftrek hem dan fiscaal per saldo geen voordeel zou opleveren.

5.7.3. Het middel voert aan dat belanghebbende voor de berekening van de Belgische belasting over zijn inkomsten de onderhoudskosten kan aftrekken van zijn aldaar (progressief) belaste inkomen. Dat de aftrek van onderhoudskosten in 2004 niet geheel in België te gelde kan worden gemaakt, wordt veroorzaakt door de fiscale keuze die belanghebbende heeft gemaakt, aldus het middel.

5.7.4. Het Hof heeft met eventuele aftrekmogelijkheden in België geen rekening gehouden omdat het uit het arrest van de Hoge Raad van 26 juni 2009 in de zaak 39258bis (Renneberg), BNB 2009/274, afleidt dat daarop geen acht behoort te worden geslagen. Dat de Hoge Raad in het genoemde arrest van 26 juni 2009 niet is ingegaan op aftrekmogelijkheden in België berust echter niet op een principiële overweging, maar vloeit voort uit het uitgangspunt dat Renneberg de negatieve inkomsten uit zijn in België gelegen onroerend goed aldaar niet in aftrek kon brengen (zie punt 67 van het arrest Renneberg).

5.7.5. Indien aftrek in België eenzijdig wordt verleend, wijst het arrest van het HvJ van 8 november 2007, Amurta, C-379/05, V-N 2007/57.16, Jurisp. blz. I-9569, erop dat Nederland zich niet op die aftrekmogelijkheid kan beroepen. In punt 78 van dat arrest overwoog het HvJ namelijk dat Nederland zich niet kan beroepen op het bestaan van een voordeel dat unilateraal wordt verleend door een

andere lidstaat, teneinde te ontsnappen aan de verplichtingen die op hem rusten ingevolge de bepalingen in (thans) het VWEU over het vrije verkeer. Het is echter de vraag hoe dit zich verhoudt tot het arrest van het HvJ van 12 december 2002, De Groot, C-385/00, BNB 2003/182, Jurisp. blz. I-11819, punt 100. Daarin aanvaardde het HvJ - zij het in een andere context - dat een lidstaat bij de heffing van belasting rekening houdt met bepaalde belastingvoordelen die door een andere lidstaat buiten enige overeenkomst om worden verleend.

5.7.6. In ieder geval is het wel mogelijk dat een lidstaat erin slaagt de naleving van zijn uit het VWEU voortvloeiende verplichtingen te verzekeren door met een andere lidstaat een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting te sluiten (zie punt 79 van het hiervoor in 5.7.5 vermelde arrest in de zaak Amurta, vgl. ook punt 99 van het aldaar genoemde arrest in de zaak De Groot).

5.7.7. Daarvan lijkt in het onderhavige geval geen sprake te zijn. In het Belastingverdrag Nederland-België van 5 juni 2001 is in artikel 6, paragraaf 1 bepaald dat inkomsten die een inwoner van een verdragsluitende Staat verkrijgt uit in de andere Staat gelegen onroerende goederen in die andere Staat belast mogen worden. Deze bepaling kan in het geval van belanghebbende echter niet worden toegepast, omdat hij inwoner is van België in de zin van artikel 4 van dat belastingverdrag; de keuze voor belastingheffing in Nederland als onbeperkt belastingplichtige maakt dat niet anders. Bovendien lijkt deze regeling ter voorkoming van dubbele belasting de belastingplichtige er niet van te verzekeren dat de onderhoudskosten van een in België gelegen monument aldaar in aanmerking worden genomen (vgl. punt 101 van het eerder vermelde arrest in de zaak De Groot). Toewijzing aan België van de heffingsbevoegdheid ten aanzien van een onroerende zaak, biedt op zichzelf immers niet de garantie dat de kosten van onderhoud van die zaak aldaar fiscaal aftrekbaar zijn.

5.7.8. De rechtspraak van het HvJ geeft verder geen uitsluitsel of een lidstaat die het vrije verkeer belemmert, maar zich in dat verband kan beroepen op een fiscaal voordeel in een andere lidstaat, dat beroep ook kan doen indien de belastingplichtige weliswaar in aanmerking komt voor een dergelijk buitenlands voordeel, maar geen aanspraak daarop kan maken als gevolg van een door hem gemaakte fiscale keuze of als gevolg van het nalaten van een dergelijke keuze. Deze vraag lijkt op het eerste gezicht bevestigend te moeten worden beantwoord. Het is echter niet duidelijk in hoeverre daarbij rekening moet worden gehouden met fiscale nadelen die de belastingplichtige in de andere lidstaat zou ondervinden, zoals heffing naar een hoger tarief, indien hij door middel van het maken of nalaten van een keuze voor het bedoelde fiscale voordeel in aanmerking wenst te komen.

5.7.9. Het hiervoor in 5.7.2 tot en met 5.7.8 overwogene brengt mee dat geen duidelijkheid bestaat over de wijze waarop de hiervoor in 5.7.1 geformuleerde vraag dient te worden beantwoord.

5.8.1. Uit hetgeen hiervoor in 5.4.7, 5.4.9, 5.6.8, 5.6.9 en 5.7.9 is overwogen, volgt dat gerede twijfel bestaat over het antwoord op de vraag of weigering van aftrek voor de kosten van het kasteel in het onderhavige geval in overeenstemming is met het recht van de EU.

5.8.2. In verband daarmee zal de Hoge Raad op de voet van artikel 267 VWEU vragen voorleggen aan het Hof van Justitie met betrekking tot de uitlegging van het recht van de EU.

6. Beslissing

De Hoge Raad verzoekt het Hof van Justitie uitspraak te doen over de volgende vragen:

1. Staat het recht van de EU, in het bijzonder de regeling over de vrijheid van vestiging en over het vrije kapitaalverkeer, eraan in de weg dat een inwoner van België die op zijn verzoek in Nederland wordt belast als ingezetene en die kosten heeft gemaakt ter zake van een door hem als eigen woning bewoond kasteel dat is gelegen in België en aldaar is aangewezen als wettelijk beschermd monument en dorpsgezicht, die kosten in Nederland voor de heffing van inkomstenbelasting niet kan aftrekken op de grond dat het kasteel niet in Nederland is geregistreerd als beschermd monument?

2. In hoeverre is hierbij van belang of de betrokkene de kosten in zijn woonland België voor de inkomstenbelasting in aftrek kan brengen op zijn huidige of toekomstige roerende inkomsten door middel van een keuze voor progressieve belastingheffing over die inkomsten?

De Hoge Raad houdt iedere verdere beslissing aan en schorst het geding totdat het Hof van Justitie naar aanleiding van vorenstaand verzoek uitspraak heeft gedaan.

Dit arrest is gewezen door de vice-president J.W. van den Berge als voorzitter, en de raadsheren M.W.C. Feteris, R.J. Koopman, Th. Groeneveld en G. de Groot, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier A.I. Boussak-Leeksma, en in het openbaar uitgesproken op 1 februari 2013.