

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

16. oktober 2008*

I sag C-527/06,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) ved afgørelse af 22. december 2006, indgået til Domstolen den 27. december 2006, i sagen:

R.H.H. Renneberg

mod

Staatssecretaris van Financiën,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas (refererende dommer), og dommerne A. Ó Caoimh, J. Klučka, U. Löhmus og P. Lindh,

* Processprog: nederlandsk.

generaladvokat: P. Mengozzi
justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 22. maj 2008,

efter at der er afgivet indlæg af:

- R.H.H. Renneberg

- den nederlandske regering ved H.G. Sevenster og M. de Grave, som befuldmægtigede

- den svenske regering ved K. Wistrand, som befuldmægtiget

- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal, A. Weimar og W. Roels, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 25. juni 2008,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 39 EF og 56 EF.

- 2 Anmodningen er blevet forelagt under en sag mellem R.H.H. Renneberg, der er nederlandsk statsborger, og Staatssecretaris van Financiën angående skattemyndighedernes afslag på at tage hensyn til negative lejeindtægter vedrørende en fast ejendom, som R.H.H. Renneberg ejer i Belgien, og i hvilken han har bopæl, ved opgørelsen af beregningsgrundlaget for den indkomstskat, som han skal betale i Nederlandene, hvor han oppebærer hele sin arbejdsindkomst.

Retsforskrifter

Konventionsbestemmelser

- 3 Overenskomsten mellem Kongeriget Nederlandenes regering og Kongeriget Belgiens regering til undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår skatter på indkomst og formue og om fastsættelse af visse andre regler i forbindelse med opkrævning af skatter (Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering

van het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen en tot vaststellen van enige andere regelen verband houdende met de belastingheffing), undertegnet i Bruxelles den 19. oktober 1970 (*Tractatenblad* 1970, s. 192, herefter »dobbeltbeskatningsoverenskomsten«), indeholder en artikel 4 med overskriften »Skattemæssigt hjemsted«, hvis stk. 1 bestemmer:

»I denne overenskomst anvendes udtrykket »hjemmehørende i en af staterne« på enhver person, som i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepligtig der på grund af hjemsted, bopæl, ledelsens sæde eller andet lignende forhold [...]«

4 Dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 6, stk. 1, bestemmer:

»Indkomst af fast ejendom kan beskattes i den stat, i hvilken ejendommen er beliggende.«

5 Dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 19, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Vederlag, herunder pensioner, der udbetales direkte af, eller af fonds oprettet af, en af staterne eller dens politiske underafdelinger til en fysisk person for udøvelse af hverv for denne stat eller dens underafdelinger, kan beskattes i den pågældende stat.«

6 Dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 24, stk. 1, nr. 1 og 2, bestemmer:

»For så vidt angår personer, der er hjemmehørende i Nederlandene, skal dobbeltbeskatning ophæves på følgende måde:

1° [Kongeriget] Nederlandene kan ved påligning af skat på hjemmehørende personer i beskatningsgrundlaget medregne indkomst- og formuebeløb, som i overensstemmelse med bestemmelserne i denne overenskomst kan beskattes i Belgien.

2° Med forbehold af anvendelsen af bestemmelser om kompensation for tab i henhold til de interne bestemmelser foretager [Kongeriget] Nederlandene med henblik på at undgå dobbeltbeskatning en nedsættelse af det i henhold til nr. 1 beregnede skattebeløb. Denne nedsættelse er lig med den brøkdel af skatten, der svarer til forholdet mellem det skatte- og formuebeløb, der medregnes i det i nr. 1 omhandlede beskatningsgrundlag, som beskattes i Belgien i medfør af [bl.a. artikel 6] i denne overenskomst, og det fulde skatte- og formuebeløb, der udgør det i nr. 1 omhandlede beskatningsgrundlag.«

7 Overenskomstens artikel 25, der har overskriften »Ikke-diskriminering«, bestemmer i stk. 3:

»Fysiske personer, der er hjemmehørende i en af staterne, nyder i den anden stat de samme personlige skattemæssige begunstigelser, lempelser og nedsættelser, som denne anden stat som følge af ægteskabelig stilling eller forsørgerpligt over for familie indrømmer personer, der er hjemmehørende inden for dens eget område.«

De nationale bestemmelser

- 8 Lov om indkomstskat (Wet op de inkomstenbelasting 1964) af 16. december 1964 (*Staatsblad* 1964, s. 519), i den affattelse, der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »WIB«), definerer i artikel 1 »indenlandske« skattepligtige (herefter »hjemmehørende skattepligtige«) som fysiske personer, som bor i Nederlandene, i modsætning til »udenlandske« skattepligtige (herefter »ikke-hjemmehørende skattepligtige«), hvilket begreb betegner fysiske personer, der uden at bo i den pågældende medlemsstat oppebærer indkomst dér.
- 9 Hjemmehørende skattepligtige er skattepligtige af hele deres indkomst, mens ikke-hjemmehørende skattepligtige kun er det af den del af deres indkomst, der oppebæres i Nederlandene.
- 10 For så vidt angår hjemmehørende skattepligtige består beskatningsgrundlaget af bruttoglobalindkomsten minus fradragsberettigede underskud (WIB's artikel 3). Denne indkomst omfatter bl.a. nettoindkomst af arbejde og af formue [WIB's artikel 4, stk. 1, litra c)], herunder fordelen ved at bo i egen bolig.
- 11 Ifølge WIB's artikel 42a, stk. 1, fastsættes fordelen ved at bo i egen bolig til et skønsmæssigt ansat beløb, og der tages ikke hensyn til andre fordele eller omkostninger, byrder og afskrivninger — bortset fra rente af gæld, låneomkostninger og periodiske betalinger i henhold til rettigheder på grundlag af arvefæste, bebyggelsesret eller brugsrettigheder.

- 12 I WIB's artikel 4, stk. 2, bestemmes, at såfremt beregningen af nettoindkomsten fører til et negativt beløb, trækkes dette beløb fra den skattepligtige bruttoindkomst.
- 13 Det er ubestridt, at anvendelsen af disse bestemmelser i deres helhed fører til, at al rente af en gæld, der er optaget til finansiering af egen bolig, kan fradrages i en hjemmehørende skattepligtig persons bruttoindkomst og dermed i dennes skattepligtige indkomst, også såfremt disse renter overstiger fordelene for den skattepligtige ved at bo i egen bolig.
- 14 Som den forelæggende ret har konstateret, forholder det sig sådan, at såfremt en hjemmehørende skattepligtig har en negativ indkomst af en i Belgien beliggende fast ejendom, kan denne negative indkomstbestanddel fradrages i den skattepligtige indkomst i Nederlandene, således at dette tidligere tab i et derpå følgende år, hvor der opnås en positiv indkomst af denne faste ejendom, fradrages i denne positive indkomst med henblik på beregningen af nedsættelsen til undgåelse af dobbeltbeskatning i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 24, stk. 1, nr. 2, sammenholdt med artikel 3, stk. 4, i bekendtgørelse om undgåelse af dobbeltbeskatning (Besluit voorkoming dubbele belasting 1989) af 21. december 1989 (*Staatsblad* 1989, s. 594; herefter »bekendtgørelsen af 1989«).

Skatteordningen for en person, der er hjemmehørende i Belgien, og som oppebærer arbejdsindkomst i Nederlandene

- 15 Skatteordningen for en skattepligtig med bopæl i Belgien, som oppebærer arbejdsindkomst i Nederlandene, er fastlagt i WIB og i dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

- 16 I henhold til WIB's artikel 48 opkræves skat hvad angår ikke-hjemmehørende skattepligtige personer af den skattepligtige indenlandske indkomst, dvs. af den indenlandske bruttoindkomst, der er oppebåret i løbet af kalenderåret.
- 17 I henhold til WIB's artikel 49, litra c), består den indenlandske bruttoindkomst bl.a. af den globale indkomst, der er oppebåret af en person, som ikke er hjemmehørende i Nederlandene, i form af nettoindkomst fra arbejde, for så vidt angår arbejde, der udføres eller er blevet udført i Nederlandene, og fra fast ejendom beliggende i denne medlemsstat.
- 18 Ifølge WIB's artikel 2, stk. 2, anses nederlændere, der ikke er bosat i Nederlandene, og som er ansat af en nederlandsk offentligretlig juridisk person, for at være hjemmehørende i Nederlandene. Hoge Raad der Nederlanden har præciseret, at det imidlertid fremgår af dens dom af 12. marts 1980 (nr. 19180, BNB 1980/170), at bopælsbestemelsen i WIB's artikel 2, stk. 2, må vige for dobbeltbeskatningsoverenskomstens bestemmelser med hensyn til indkomster, som overenskomsten henfører til Kongeriget Belgien.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 19 R.H.H. Renneberg flyttede i december 1993 sin bopæl fra Nederlandene til Belgien. I sidstnævnte medlemsstat boede han i 1996 og 1997 i egen bolig, som han havde erhvervet i 1993, og som var finansieret med et hypoteklån i en nederlandsk bank.

- 20 R.H.H. Renneberg var i 1996 og 1997 ansat ved den nederlandske kommune Maastricht. I disse to år oppebar han hele sin arbejdsindkomst i Nederlandene.
- 21 I Belgien betalte R.H.H. Renneberg skat af egen bolig, nemlig ejendomsskat. Det er ubestridt, at R.H.H. Rennebergs negative indtægter fra hans belgiske ejendom ikke har indvirket på størrelsen af denne skat.
- 22 R.H.H. Renneberg har i forbindelse med indkomstbeskatningen i Nederlandene for skatteårene 1996 og 1997 anmodet om fradrag for de negative indtægter vedrørende sin belgiske bolig. Anmodningen om fradrag vedrører forskellen mellem den betalte hypotekrente og boligens lejeværdi.
- 23 I Nederlandene foretog den nederlandske skattemyndighed skatteansættelser for disse år på grundlag af en skattepligtig indkomst på 75 265 nederlandske gylde (NLG), henholdsvis 78 600 NLG, og godkendte ikke, at de negative indtægter vedrørende hans bolig i Belgien kunne fradrages i R.H.H. Rennebergs nederlandske indkomst. Ifølge R.H. H. Rennebergs skatteangivelse beløb disse negative indtægter sig til 8 165 NLG i 1996 og 8 195 NLG i 1997.
- 24 De klager, der er indgivet over disse skatteansættelser, er blevet afvist.

- 25 Efter at Gerechtshof te 's-Hertogenbosch havde afvist det af R.H.H. Renneberg anlagte søgsmål til prøvelse af disse afgørelser ved to domme af 31. oktober 2002, indgav R.H. H. Renneberg kassationsanke mod disse domme ved Hoge Raad der Nederlanden.
- 26 Det fremgår af den forelæggende rets bemærkninger, at sagsøgeren i hovedsagen i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4 må anses for hjemmehørende i Belgien.
- 27 Det følger heraf, at R.H.H. Renneberg i Nederlandene ikke anses for at være ubegrænset skattepligtig, men for så vidt angår de indkomster, som dobbeltbeskatningsoverenskomsten tillægger Kongeriget Belgien beskatningsretten til, er omfattet af den ordning, som finder anvendelse på ikke-hjemmehørende skattepligtige. Dette betyder, at negative eller positive indkomster, som ifølge overenskomsten henføres til Kongeriget Belgien til beskatning, ikke har indflydelse på beskatningen af positive eller negative indkomster, som ifølge samme overenskomst kan beskattes i Nederlandene.
- 28 R.H.H. Renneberg har i forbindelse med anken påberåbt sig Domstolens dom af 14. februar 1995, Schumacker (sag C-279/93, Sml. I, s. 225). Han har gjort gældende, at da han har udøvet sin ret til fri bevægelighed, der er sikret ved artikel 39 EF, skal han i Nederlandene kunne være omfattet af fordele, som dér indrømmes hjemmehørende skattepligtige personer, fordi han for så vidt angår sin skattepligtige indkomst og det sted, hvor han oppebærer den, befinder sig i en situation, der i vidt omfang er sammenlignelig med situationen for disse skattepligtige.
- 29 Hoge Raad der Nederlanden har anført, at den skattefordel, der er tvist om i hovedsagen, ikke er baseret på den skattepligtiges personlige og familiemæssige forhold i modsætning til de skattefordele, der var tvist om i den sag, der gav anledning til Schumacker-dommen.

30 Nævnte retsinstant finder, at i modsætning til den hensyntagen til personlige og familiemæssige forhold, der gælder ved opkrævning af direkte skatter på grundlag af princippet om progressiv beskatning, kan det ikke siges, at muligheden for, inden for ét og samme skattesystem, at udligne negative indkomster, der er knyttet til én indtægtskilde, med positive indkomster fra andre kilder er et så universelt kendetegn ved direkte beskatning, at en skattepligtig, der beskattes i forskellige medlemsstater, fordi han gør brug af en ved EF-traktaten sikret ret til fri bevægelighed, skal kunne nyde godt heraf i en af disse stater.

31 Da Hoge Raad der Nederlanden imidlertid fandt, at tvisten i hovedsagen rejste visse spørgsmål om fortolkningen af fællesskabsretten, besluttede den at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 39 EF og 56 EF fortolkes således, at en af disse artikler eller begge er til hinder for, at en skattepligtig person, som (pr. saldo) har negative indkomster af en egen bolig, som han bebor i sin [bopælsmedlemsstat], og som erhverver sin fulde positive indkomst, navnlig arbejdsindkomst, i en anden medlemsstat end den, hvori han bor, af denne anden medlemsstat [...] ikke tillades at fradrage den negative indkomst i sin beskattede arbejdsindkomst, skønt [beskæftigelsesmedlemsstaten] tillader personer, der er bosiddende i denne, et sådant fradrag?«

32 Ved anbefalet skrivelse af 4. april 2008 har Domstolen stillet den nederlandske regering to skriftlige spørgsmål vedrørende visse aspekter ved den skatteret, der var gældende i Nederlandene på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen. Den nederlandske regering har besvaret spørgsmålene ved skrivelse indgivet til Domstolens Justitskontor den 24. april 2008.

Om det præjudicielle spørgsmål

- 33 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 39 EF og/eller artikel 56 EF skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, hvorefter en fællesskabsborger, der ikke er hjemmehørende i den medlemsstat, i hvilken han oppebærer indtægter, der udgør hele eller næsten hele hans skattepligtige indkomst, ikke ved opgørelsen af beskatningsgrundlaget for disse indtægter i denne medlemsstat kan gøre negative indtægter vedrørende en af ham ejet beboelsesejendom, der er beliggende i en anden medlemsstat, gældende, hvorimod en person, der er hjemmehørende i den førstnævnte medlemsstat, kan gøre sådanne negative indtægter gældende ved opgørelsen af beskatningsgrundlaget for sine indtægter.

Om det præjudicielle spørgsmål, for så vidt som det henviser til artikel 39 EF

Om anvendelsen af artikel 39 EF

- 34 Indledningsvis bemærkes, at det ikke er blevet gjort gældende, at situationen for en person som R.H.H. Renneberg falder uden for anvendelsesområdet for arbejdskraftens frie bevægelighed, fordi den stilling, denne person bestrider, udgør en ansættelse i den offentlige administration som omhandlet i artikel 39, stk. 4, EF. Sagens akter indeholder endvidere ingen indikationer herpå. Det må derfor lægges til grund, at den

erhvervsmæssige beskæftigelse, der er tvist om i hovedsagen, ikke henhører under de ansættelser, som artikel 39, stk. 4, EF udelukker fra anvendelsesområdet for artiklens stk. 1-3.

35 Den nederlandske regering, samt Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber i sine skriftlige indlæg, har med hensyn til arbejdskraftens frie bevægelighed anført, at der i det foreliggende tilfælde er tale om en rent intern situation. En nederlandsk statsborger, der vedbliver at udøve sin erhvervsmæssige beskæftigelse i Nederlandene efter af private grunde at være flyttet til Belgien, er ikke en vandrende arbejdstager og har ikke gjort brug af arbejdskraftens frie bevægelighed.

36 Herved bemærkes, at enhver fællesskabsstatsborger, som har lønnet beskæftigelse i en anden medlemsstat end sin bopælsmedlemsstat, er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 39 EF uanset sin bopæl og sit statsborgerskab (jf. i denne retning bl.a. dom af 21.2.2006, sag C-152/03, Ritter-Coulais, Sml. I, s. 1711, præmis 31, domme af 18.7.2007, sag C-212/05, Hartmann, Sml. I, s. 6303, præmis 17, og sag C-182/06, Lakebrink og Peters-Lakebrink, Sml. I, s. 6705, præmis 15, dom af 11.9.2007, sag C-287/05, Hendrix, Sml. I, s. 6909, præmis 46, og af 17.1.2008, sag C-152/05, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 39, præmis 20).

37 Heraf følger, at situationen for en fællesskabsborger, såsom R.H.H. Renneberg, der efter flytningen af sin bopæl fra en medlemsstat til en anden udøver lønnet beskæftigelse i en anden medlemsstat end den, hvori hans bopæl befinder sig, efter denne flytning er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 39 EF.

38 Det skal derfor undersøges, om artikel 39 EF, således som sagsøgeren i hovedsagen og som Kommissionen under retsmødet har gjort gældende, er til hinder for anvendelsen

af en national lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, i en situation som R.H.H. Rennebergs.

Om arbejdskraftens frie bevægelighed

— Indlæg for Domstolen

³⁹ Den nederlandske regering har for det tilfælde, at Domstolen finder, at artikel 39 EF finder anvendelse på en situation som den, der er tvist om i hovedsagen, ligesom den svenske regering anført, at den forskellige behandling, som R.H.H. Renneberg er udsat for i forhold til en hjemmehørende skattepligtig person, ikke er i strid med artikel 39 EF, idet den udelukkende følger af den fordeling af beskatningskompetencen, der er fastsat i dobbeltbeskatningsoverenskomsten.

⁴⁰ Den nederlandske regering har anført, at det som følge af denne fordeling udelukkende påhviler Kongeriget Belgien at tage hensyn til negative eller positive indtægter fra R.H.H. Rennebergs belgiske bolig. Kongeriget Nederlandene kan kun beskatte hans arbejdsindkomst og er ikke berettiget til at medregne hans indtægter fra fast ejendom i beskatningsgrundlaget. Endvidere garanterer traktaten ikke en unionsborger, at overflytningen af hans virksomhed til en anden medlemsstat end den, hvor han indtil da havde bopæl, har neutrale virkninger med hensyn til beskatningen.

- 41 Nævnte regering har heraf udledt, at den forskelsbehandling, der er tvist om i hovedsagen, vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, og derfor ikke indebærer nogen forskelsbehandling.
- 42 Kommissionen mener derimod i det væsentlige, at fra beskæftigelsesmedlemsstatens synspunkt er situationen for en hjemmehørende og en ikke-hjemmehørende, som oppebærer hele eller næsten hele deres skattepligtige indkomst i denne stat, sammenlignelig. Ifølge Kommissionen indfører den lovgivning, der er tvist om i hovedsagen, en forskelsbehandling af de to kategorier skattepligtige alene på grund af bopælsstedet. En sådan forskellig skattemæssig behandling udgør en indirekte forskelsbehandling, der er forbudt ved artikel 39 EF, fordi der i Nederlandene tages hensyn til negative indtægter vedrørende en beboelsesejendom i Belgien i tilfælde af en hjemmehørende skattepligtig, mens der ikke tages hensyn hertil i tilfælde af en ikke-hjemmehørende skattepligtig.

— Domstolens bemærkninger

- 43 Det følger af fast retspraksis, at alle EF-traktatens bestemmelser vedrørende den frie bevægelighed for personer skal gøre det lettere for fællesskabsborgerne at udøve erhvervmæssig beskæftigelse af enhver art på Det Europæiske Fællesskabs område, og at disse bestemmelser er til hinder for foranstaltninger, som kan skade disse borgere, såfremt de ønsker at udøve en erhvervmæssig beskæftigelse på en anden medlemsstats område (jf. bl.a. dom af 13.11.2003, sag C-209/01, Schilling og Fleck-Schilling, Sml. I, s. 13389, præmis 24, Ritter-Coulais-dommen, præmis 33, dommen i sagen Lakebrink og Peters-Lakebrink, præmis 17, og dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 21).

- 44 Det kan udledes af den retspraksis, hvortil der er henvist i denne doms præmis 36 og 43, at de oplysninger, der er angivet i sidstnævnte præmis, vedrører foranstaltninger, der kan stille fællesskabsborgere, der udøver en erhvervsmæssig beskæftigelse i en anden medlemsstat end deres bopælsmedlemsstat, hvilket særligt omfatter fællesskabsborgere, der ønsker at fortsætte med at udøve en erhvervsmæssig beskæftigelse i en given medlemsstat, efter at de har flyttet deres bopæl til en anden medlemsstat.
- 45 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at R.H.H. Renneberg, der arbejder i Nederlandene og er hjemmehørende i Belgien, i modsætning til personer, der arbejder og er hjemmehørende i Nederlandene, efter den nederlandske lovgivning ikke har ret til at kræve, at der tages hensyn til negative indtægter knyttet til fast ejendom beliggende i Belgien ved opgørelsen af beskatningsgrundlaget for hans indtægter oppebåret i Nederlandene.
- 46 Ifølge en lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, er den behandling, der er forbeholdt ikke-hjemmehørende skattepligtige, derfor mindre fordelagtig end den, som hjemmehørende skattepligtige modtager.
- 47 Det skal derfor undersøges om en sådan forskellig skattemæssig behandling af skattepligtige personer, der ikke er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, således som den nederlandske og den svenske regering har gjort gældende, ikke kan være i strid med artikel 39 EF, fordi den er begrundet i den fordeling af beskatningskompetencen, der er fastsat i en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning, såsom dobbeltbeskatningsoverenskomsten.
- 48 Det fremgår af fast retspraksis, at medlemsstaterne, når der ikke på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger til at fastsætte ensartede eller harmoniserede regler, har bevaret kompetencen til at fastlægge kriterierne for indkomst- og formuebeskatning med henblik på, eventuelt gennem indgåelse af overenskomster, at undgå dobbeltbeskatning. I denne sammenhæng har medlemsstaterne frihed til i bilaterale overenskomster

til undgåelse af dobbeltbeskatning at fastsætte tilknytningsmomenter med henblik på fordelingen af beskatningskompetencen (jf. bl.a. dom af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 57, af 12.12.2002, sag C-385/00, de Groot, Sml. I, s. 11819, præmis 93, og af 19.1.2006, sag C-265/04, Bouanich, Sml. I, s. 923, præmis 49).

- 49 I det foreliggende tilfælde har Kongeriget Nederlandene og Kongeriget Belgien med vedtagelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 6 og artikel 19, stk. 1, gjort brug af friheden til at fastsætte tilknytningsmomenter, som de ønsker det, med henblik på fastsættelsen af deres respektive beskatningskompetence. Det tilkommer således i henhold til denne overenskomsts artikel 6 Kongeriget Belgien at beskatte indkomst fra fast ejendom beliggende på dets område, mens lønnen for en person, der er ansat ved de nederlandske offentlige myndigheder, såsom R.H.H. Renneberg, i henhold til overenskomstens artikel 19, stk. 1, beskattes i Nederlandene.
- 50 Medlemsstaterne har imidlertid ikke blot på grund af denne fordeling af beskatningskompetencen ret til at anvende foranstaltninger, der er i strid med de ved traktaten sikrede former for fri bevægelighed (jf. i denne retning Bouanich-dommen, præmis 50, samt dom af 12.12.2006, sag C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Sml. I, s. 11673, præmis 54, og af 8.11.2007, sag C-379/05, Amurta, Sml. I, s. 9569, præmis 24).
- 51 Med hensyn til udøvelsen af beskatningskompetencen som fordelt inden for rammerne af bilaterale overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning er medlemsstaterne således forpligtet til at overholde fællesskabsreglerne (jf. i denne retning Saint-Gobain ZN-dommen, præmis 58, og Bouanich-dommen, præmis 50), og de skal nærmere bestemt overholde princippet om national behandling for så vidt angår andre medlemsstaters statsborgere og egne statsborgere, der har gjort brug af de friheder, der er sikret ved traktaten (jf. de Groot-dommen, præmis 94).

- 52 I hovedsagens kontekst bemærkes, at den brug, parterne til dobbeltbeskatningsoverenskomsten har gjort af deres frihed til at fastsætte tilknytningsmomenter med henblik på fordelingen af deres respektive beskatningskompetence, imidlertid ikke betyder, at Kongeriget Nederlandene fratages enhver kompetence til med henblik på opgørelsen af beskatningsgrundlaget for indkomsten for en ikke-hjemmehørende skattepligtig person, som oppebærer den væsentligste del af eller hele sin skattepligtige indkomst i Nederlandene, at tage hensyn til negative indtægter vedrørende en fast ejendom beliggende i Belgien.
- 53 Det skal således i lighed med, hvad generaladvokaten har anført i punkt 81 i forslaget til afgørelse, bemærkes, at når der er tale om hjemmehørende skattepligtige, er det forhold, at disse oppebærer indtægter fra en ejendom beliggende på Kongeriget Belgiens område, over hvilke denne stat udøver sin beskatningskompetence, ikke til hinder for, at Kongeriget Nederlandene medregner sådanne indtægter fra fast ejendom i beregningsgrundlaget for den indkomstskat, der skal betales af disse skattepligtige.
- 54 Denne omstændighed, der er fremhævet af den forelæggende ret, er i øvrigt blevet bekræftet af den nederlandske regering i dens svar på Domstolens skriftlige spørgsmål.
- 55 Hvad nærmere angår positive indtægter vedrørende en fast ejendom beliggende i Belgien, der medregnes i beregningsgrundlaget for den skat, der skal betales i Nederlandene i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 24, stk. 1, nr. 1, indrømmes der i henhold til den fremgangsmåde, der er fastsat i dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 24, stk. 1, nr. 2, en nedsættelse af skatten, der er forholdsmæssig med den del, som disse indtægter udgør af beskatningsgrundlaget, med henblik på undgåelse af dobbeltbeskatning.
- 56 Med hensyn til negative indtægter vedrørende en fast ejendom beliggende i Belgien fremgår det af forelæggelsesafgørelsen og af den nederlandske regerings svar på Domstolens skriftlige spørgsmål, at de tages i betragtning i forbindelse med

fastsættelsen af den skattepligtige indkomst for hjemmehørende skattepligtige, og at såfremt der i et senere skatteår skulle være en positiv udenlandsk indtægt fra samme gode, beregnes nedsættelsen med henblik på undgåelse af dobbeltbeskatning af denne positive indtægt ved at fradrage den tidligere negative indtægt i nævnte positive indtægt i overensstemmelse med artikel 3, stk. 4, i bekendtgørelsen af 1989, der henhører under bestemmelserne om kompensation for tab i den nederlandske lovgivning til undgåelse af dobbeltbeskatning, hvortil der henvises i dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 24, stk. 1, nr. 2.

- 57 Da denne overenskomst ikke er til hinder for, at der ved beregningen af en hjemmehørende skattepligtigs indkomstskat tages hensyn til negative indtægter vedrørende en fast ejendom beliggende i Belgien, fremgår det derfor, at de nederlandske skattemyndigheders afslag på R.H.H. Rennebergs anmodning om fradrag, i modsætning til, hvad den nederlandske regering har anført, ikke følger af det valg, der er foretaget i denne overenskomst om at henføre kompetencen til at beskatte de skattepligtiges indtægter fra fast ejendom, som henhører under anvendelsesområdet for overenskomsten, til den medlemsstat, på hvis område ejendommen er beliggende.
- 58 Hensyntagen til eller afslag på at tage hensyn til de pågældende negative indtægter er således i realiteten afhængig af, om de skattepligtige er hjemmehørende personer i Nederlandene.
- 59 For så vidt angår direkte beskatning har Domstolen ganske vist i sager vedrørende beskatning af fysiske personers indkomst anerkendt, at situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i en medlemsstat som udgangspunkt ikke er sammenlignelig, idet der er tale om objektive forskelle for så vidt angår såvel indtægtskilde som den skattepligtiges skatteevne eller personlige og familiemæssige forhold (dom af 22.3.2007, sag C-383/05, Talotta, Sml. I, s. 2555, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

- 60 Domstolen har imidlertid fastslået, at når der findes en skattemæssig fordel, som ikke indrømmes ikke-hjemmehørende, kan det anses for forskelsbehandling i traktatens forstand, at de to kategorier af skattepligtige behandles forskelligt, når situationen for disse kategorier ikke adskiller sig objektivt på en sådan måde, at det kan begrunde, at de på dette punkt behandles forskelligt (Talotta-dommen, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).
- 61 Dette er bl.a. tilfældet, når en ikke-hjemmehørende skattepligtig ikke oppebærer en indkomst af betydning i bopælsmedlemsstaten og oppebærer den væsentligste del af sin skattepligtige indkomst ved virksomhed i beskæftigelsesmedlemsstaten, således at bopælsmedlemsstaten ikke kan indrømme ham de fordele, han vil opnå, såfremt der tages hensyn til hans personlige og familiemæssige forhold (jf. bl.a. Schumacker-dommen, præmis 36, og dommen i sagen Lakebrink og Peters-Lakebrink, præmis 30).
- 62 I en sådan situation består forskelsbehandlingen for så vidt angår en ikke-hjemmehørende, som oppebærer den væsentligste del af sin indkomst og næsten hele husstandens indkomst i en anden medlemsstat end bopælsstaten, i, at der hverken i bopæls- eller beskæftigelsesmedlemsstaten tages hensyn til vedkommendes personlige og familiemæssige forhold (Schumacker-dommen, præmis 38, og dommen i sagen Lakebrink og Peters-Lakebrink, præmis 31).
- 63 Domstolen har i præmis 34 i dommen i sagen Lakebrink og Peters-Lakebrink præciseret, at rækkevidden af retspraksis ifølge Schumacker-dommen omfatter alle de skattefordele, der er knyttet til den ikke-hjemmehørende persons skatteevne, som hverken tages i betragtning i bopælsmedlemsstaten eller beskæftigelsesmedlemsstaten.
- 64 Denne retspraksis finder anvendelse i en situation som den, der er tvist om i hovedsagen.

- 65 En skattepligtig som R.H.H. Renneberg kan ikke med henblik på opgørelsen af beregningsgrundlaget for den skat på arbejdsindkomst, han betaler i Nederlandene, anmode om, at der tages hensyn til negative lejeindtægter vedrørende en ejendom, som han ejer i Belgien, i modsætning til den skattepligtige, som bor og arbejder i Nederlandene, og som — idet han har negative lejeindtægter enten vedrørende en ejendom beliggende i Nederlandene, som han personligt benytter, eller en ejendom beliggende i Belgien, som han ikke selv benytter permanent — kan gøre disse tab gældende i forbindelse med opgørelsen af beregningsgrundlaget for indkomstskat i Nederlandene.
- 66 En person som R.H.H. Renneberg, der, selv om han er hjemmehørende i en medlemsstat, oppebærer den væsentligste del af sin skattepligtige indkomst ved lønnet beskæftigelse i en anden medlemsstat og ikke oppebærer en indkomst af betydning i bopælsmedlemsstaten, befinder sig dermed med henblik på hensyntagen til hans skatteevne i forhold til beskæftigelsesmedlemsstaten i en situation, der er objektivt sammenlignelig med situationen for en person, der er hjemmehørende i sidstnævnte medlemsstat og ligeledes udøver en lønnet beskæftigelse i denne.
- 67 Det fremgår, at en sådan person, da vedkommende i sin bopælsmedlemsstat ikke skal betale personskat af indtægter fra fast ejendom ud over den forud opkrævede ejendomsskat, ikke har mulighed for at anmode om, at der tages hensyn til negative indtægter knyttet til sin faste ejendom beliggende i denne medlemsstat, og i øvrigt formenes enhver mulighed for at gøre disse negative indtægter gældende ved opgørelsen af beskatningsgrundlaget for sin skattepligtige indkomst i sin beskæftigelsesmedlemsstat.
- 68 Artikel 39 EF kræver derfor i princippet, at skattemyndighederne i beskæftigelsesmedlemsstaten i en situation som R.H.H. Rennebergs tager hensyn til negative indtægter vedrørende en fast ejendom beliggende i bopælsmedlemsstaten med hensyn til opgørelsen af beskatningsgrundlaget for den skattepligtige indkomst i beskæftigelsesmedlemsstaten.

- 69 Det skal herved, således som generaladvokaten har anført i punkt 84 i forslaget til afgørelse, fremhæves, at Kongeriget Nederlandenes udstrækning af den behandling, der er forbeholdt hjemmehørende skattepligtige, til ikke-hjemmehørende skattepligtige, der som R.H.H. Renneberg oppebærer hele eller næsten hele deres indkomst i Nederlandene, på ingen måde bringer Kongeriget Belgiens rettigheder i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten i fare og ikke pålægger det nogen ny forpligtelse.
- 70 Det skal desuden bemærkes, at Domstolen i de Groot-dommens præmis 101 fastslog, at de metoder, der anvendes til undgåelse af dobbeltbeskatning, eller de nationale skattesystemer, der fører til, at dobbeltbeskatning undgås eller lempes, imidlertid skal sikre de skattepligtige i de pågældende medlemsstater, at alle deres personlige og familiemæssige forhold sammenlagt tages behørigt i betragtning, uanset hvordan de berørte medlemsstater har fordelt denne forpligtelse mellem sig, idet der i modsat fald opstår en ulige behandling, der er uforenelig med traktatens bestemmelser om arbejdskraftens frie bevægelighed, som ikke er en følge af eksisterende forskelle mellem de nationale skattelovgivninger. I betragtning af udtalelserne i dommen i sagen Lakebrink og Peters-Lakebrink, hvortil der henvises i denne doms præmis 63, finder disse betragtninger også anvendelse, når der er tale om hensyntagen til arbejdstagernes samlede skatteevne.
- 71 For så vidt som Kongeriget Nederlandene, således som det er fremhævet i denne doms præmis 56, ved opgørelsen af beregningsgrundlaget for den indkomstskat, som hjemmehørende skattepligtige skal betale, tager hensyn til negative indtægter vedrørende en fast ejendom beliggende i Belgien, er det også forpligtet til med hensyn til personer, der er hjemmehørende i sidstnævnte medlemsstat, og som oppebærer hele eller næsten hele deres skattepligtige indkomst i Nederlandene og ikke oppebærer en indkomst af betydning i deres bopælsmedlemsstat, at tage hensyn til de samme negative indtægter ved opgørelsen, idet der ellers ikke vil blive taget hensyn til sidstnævnte skattepligtiges situation i denne henseende i nogen af de pågældende to medlemsstater.
- 72 Det af den nederlandske regering fremførte argument om, at de negative skattemæssige konsekvenser, der for R.H.H. Renneberg følger af erhvervelsen af sin bolig i Belgien,

skyldes, at de nationale skattesystemer i de to medlemsstater er forskellige, skal imidlertid undersøges.

- 73 Regeringen har anført, at denne forskel består i, at det nederlandske skattevæsen tillader fradrag for hypotekrenter i arbejdsindtægter, hvorimod det belgiske skattevæsen ikke anerkender denne mulighed. I henhold til belgisk skatteret kan hypotekrenter aldrig fradrages i andre indtægter end indtægter af fast ejendom. Selv hvis vedkommende havde oppebåret arbejdsindkomst i Belgien, ville den negative saldo af hypotekrenter ikke kunne fradrages i denne indkomst.
- 74 Nævnte regering har anført, at det ikke er anvendelsen af det nederlandske system selv, der har negative skattemæssige konsekvenser for R.H.H. Renneberg, men den omstændighed, at det belgiske skattesystem i mindre vid udstrækning end det nederlandske system tillader fradrag for hypotekrenter. Den omstændighed, at R.H. H. Renneberg ikke i Belgien kan opnå, at der tages hensyn til hans negative indtægter, er konsekvensen af, at han har flyttet sin bolig til denne medlemsstat, og ikke af anvendelsen af den nederlandske skattelovgivning. Når en restriktion for de friheder, der er sikret ved traktaten, blot følger af den omstændighed, at de nationale skattesystemer er forskellige, er restriktionen ikke forbudt i fællesskabsretten.
- 75 Herved bemærkes, at den forskelsbehandling, der er tvist om i hovedsagen, ikke, i modsætning til, hvad den nederlandske regering har gjort gældende, blot skyldes, at de pågældende nationale skattelovgivninger er forskellige. Hvis det forudsættes, at det belgiske indkomstskattesystem er, som denne regering har beskrevet det, ville en skattepligtig person i en situation som R.H.H. Rennebergs, der oppebærer hele eller næsten hele sin indkomst i Nederlandene — selv hvis Kongeriget Belgien tillod hensyntagen til tab som dem, der er tvist om i hovedsagen, ved opgørelsen af beregningsgrundlaget for hjemmehørende personers indkomstskat — under alle omstændigheder ikke kunne drage nytte af en sådan fordel.

- 76 Desuden skal et andet argument, som den nederlandske regering i denne kontekst har fremført under retsmødet, og som i det væsentlige bygger på risikoen for dobbelt hensyntagen til tab vedrørende en ikke-hjemmehørende skattepligtig persons faste ejendom, der er beliggende i Belgien, forkastes.
- 77 Den nationale lovgivning om dobbeltbeskatning, sammenholdt med dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 24, stk. 1, nr. 2, tilsigter på den ene side at undgå, at der opstår en sådan risiko med hensyn til hjemmehørende skattepligtige personer, der har negative indtægter vedrørende en fast ejendom beliggende i Belgien, hvis situation kan sammenlignes med situationen for en ikke-hjemmehørende skattepligtig, såsom R.H.H. Renneberg.
- 78 For det andet kan en medlemsstat i tilfælde, hvor en del af en skattepligtig persons transaktioner foretages på en anden medlemsstats område end den, hvor han udøver lønnet beskæftigelse, påberåbe sig Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15) med henblik på fra de kompetente myndigheder i en anden medlemsstat at fremskaffe alle oplysninger, der vil kunne sætte den i stand til at foretage en korrekt indkomstskatteansættelse, eller alle de oplysninger, den anser for nødvendige for at ansætte det nøjagtige indkomstskattebeløb, en skattepligtig skal betale i henhold til den lovgivning, medlemsstaten anvender (jf. i denne retning dom af 26.6.2003, sag C-422/01, Skandia og Ramstedt, Sml. I, s. 6817, præmis 42).
- 79 En forskellig behandling som den, der er tvist om i hovedsagen, der bygger på bopæl, har derfor, således som Kommissionen har gjort gældende under retsmødet, karakter af forskelsbehandling, fordi der, mens den pågældende medlemsstat tager hensyn til negative indtægter fra fast ejendom vedrørende en fast ejendom beliggende i en anden medlemsstat ved opgørelsen af beskatningsgrundlaget for indkomst, særligt erhvervs-mæssig, for skattepligtige personer, der arbejder og er hjemmehørende i denne

medlemsstat, ikke kan tages hensyn hertil i tilfælde af en skattepligtig person, der oppebærer hele eller næsten hele sin skattepligtige indkomst fra en lønnet beskæftigelse i samme medlemsstat, men som ikke har bopæl i denne.

- 80 Heraf følger, at en national lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, udgør en hindring for arbejdskraftens frie bevægelighed, som i princippet er forbudt i henhold til artikel 39 EF.
- 81 Det skal imidlertid undersøges, om denne hindring kan tillades. Ifølge Domstolens praksis kan en foranstaltning, der indskrænker en af de ved traktaten sikrede grundlæggende friheder, kun tillades, såfremt den forfølger et legitimt mål, som er foreneligt med traktaten, og er begrundet i tvingende almene hensyn. Desuden skal anvendelsen af en sådan foranstaltning i et sådant tilfælde kunne sikre, at det med foranstaltningen forfulgte mål nås, og den må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt med henblik på at nå det pågældende mål (jf. i denne retning bl.a. dom af 17.3.2005, sag C-109/04, Kranemann, Sml. I, s. 2421, præmis 33, og af 11.1.2007, sag C-40/05, Lyyski, Sml. I, s. 99, præmis 38).
- 82 Ingen af de regeringer, der har afgivet indlæg for Domstolen, har påberåbt sig nogen eventuel begrundelse, og en sådan er heller ikke nævnt af den forelæggende ret.
- 83 Artikel 39 EF er derfor til hinder for, at skattemyndighederne i en medlemsstat i situationen for en ikke-hjemmehørende skattepligtig som R.H.H. Renneberg, der oppebærer hele eller næsten hele sin skattepligtige indkomst i denne medlemsstat, afslår at tage hensyn til negative indtægter vedrørende fast ejendom beliggende i en anden medlemsstat.

84 På denne baggrund skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 39 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, hvorefter en fællesskabsborger, der ikke er hjemmehørende i den medlemsstat, i hvilken han oppebærer indtægter, der udgør hele eller næsten hele hans skattepligtige indkomst, ikke ved opgørelsen af beskatningsgrundlaget for disse indtægter i denne medlemsstat kan gøre negative indtægter vedrørende en af ham ejet beboelsejendom, der er beliggende i en anden medlemsstat, gældende, hvorimod en person, der er hjemmehørende i den førstnævnte medlemsstat, kan gøre sådanne negative indtægter gældende ved opgørelsen af beskatningsgrundlaget for sine indtægter.

Om det præjudicielle spørgsmål, for så vidt som det henviser til artikel 56 EF

85 I betragtning af besvarelsen af det forelagte spørgsmål for så vidt angår artikel 39 EF's implikationer for anvendelsen af en skattelovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, er det uforholdsmæssigt at undersøge, om traktatens bestemmelser om kapitalens frie bevægelighed også er til hinder for en sådan lovgivning.

Sagens omkostninger

86 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens

omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

Artikel 39 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning som den, der er tvist om i hovedsagen, hvorefter en fællesskabsborger, der ikke er hjemmehørende i den medlemsstat, i hvilken han oppebærer indtægter, der udgør hele eller næsten hele hans skattepligtige indkomst, ikke ved opgørelsen af beskatningsgrundlaget for disse indtægter i denne medlemsstat kan gøre negative indtægter vedrørende en af ham ejet beboelsesejendom, der er beliggende i en anden medlemsstat, gældende, hvorimod en person, der er hjemmehørende i den førstnævnte medlemsstat, kan gøre sådanne negative indtægter gældende ved opgørelsen af beskatningsgrundlaget for sine indtægter.

Underskrifter