

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

P. LÉGER

van 1 maart 2005<sup>1</sup>

1. Met de onderhavige zaak wordt wederom de vraag opgeworpen op welke wijze vanuit gemeenschapsrechtelijk oogpunt de fiscale situatie moet worden beoordeeld van belastingplichtigen die niet woonachtig zijn in de belastingheffende lidstaat.

2. Er dient meer bepaald te worden onderzocht of het gemeenschapsrecht eraan in de weg staat dat Duitse onderdanen die woonachtig zijn in Frankrijk en werkzaam zijn in een middelbare school in Duitsland, er geen aanspraak op kunnen maken dat bij de berekening van hun inkomstenbelasting in Duitsland rekening wordt gehouden met de negatieve inkomsten voortvloeiend uit het eigen gebruik van hun woning.

**I — Toepasselijke bepalingen van het nationale belastingstelsel**

3. De toepasselijke bepalingen met betrekking tot de inkomstenbelasting, de bepaling van het belastbaar inkomen en het belastingtarief waaraan in Duitsland natuurlijke per-

sonen zijn onderworpen die in Frankrijk woonachtig zijn, zijn voornamelijk te vinden in de wet op de inkomstenbelasting van natuurlijke personen van 1987 (Einkommensteuergesetz; hierna: „EStG 1987”) en in het Frans-Duitse verdrag tot het vermijden van dubbele belasting<sup>2</sup> (hierna: „DBV Duitsland-Frankrijk”).

*A — Onderwerping aan inkomstenbelasting in Duitsland van natuurlijke personen die in Frankrijk woonachtig en in Duitsland werkzaam zijn*

4. § 1 EStG 1987 bepaalt welke natuurlijke personen in Duitsland belastingplichtig zijn. In deze lidstaat zijn aldus aan belastingheffing onderworpen de personen die hun woonplaats of hun gewoonlijke verblijfplaats op het nationale grondgebied hebben, onge-

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — Op 21 juli 1959 te Parijs ondertekend verdrag tussen de Franse Republiek en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting en houdende bepalingen inzake wederzijdse administratieve en rechtsbijstand op het gebied van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, alsmede op het gebied van bedrijfsbelastingen en grondbelastingen. Dit verdrag is vervolgens gewijzigd bij drie wijzigingsprotocollen, respectievelijk ondertekend te Bonn op 9 juni 1969 en 28 september 1989 en te Parijs op 20 december 2001.

acht hun nationaliteit (§ 1, lid 1), en de Duitse onderdanen die woonachtig zijn of verblijven in het buitenland en die in Duitsland of in het buitenland in overheidsdienst werkzaam zijn (§ 1, leden 2 en 3).<sup>3</sup>

5. Voor in Frankrijk woonachtige Duitse onderdanen bepaalt het DBV Duitsland-Frankrijk welke lidstaat bevoegd is om belasting te heffen over hun inkomen. Zo bepaalt artikel 14, lid 1, dat over de salarissen die door een van de verdragsluitende staten, door een deelstaat of door een publiek-rechtelijke rechtspersoon van een van deze staten of deze deelstaat voor bewezen administratieve of militaire diensten worden betaald aan een natuurlijke persoon die onderdaan is van deze staat maar woonachtig is in de andere staat, enkel belasting verschuldigd is in de staat die de salarissen uitbetaalt.

6. Ingevolge deze bepaling worden de inkomsten van een Duits onderdaan die woonachtig is in Frankrijk en die als leraar in een middelbare school in Duitsland werkt, in Duitsland belast. Een natuurlijk persoon daarentegen die enkel de Franse nationaliteit bezit en die woonachtig is in Frankrijk, maar werkzaam in een middelbare school in Duitsland, zal niet in Duitsland aan inkomstenbelasting worden onderworpen, maar in Frankrijk.

B — *Bepaling van het belastbaar inkomen in Duitsland van natuurlijke personen die in Frankrijk woonachtig en in Duitsland werkzaam zijn*

7. Volgens artikel 20, lid 1, sub a, eerste volzin, van het DBV Duitsland-Frankrijk, juncto artikel 2, lid 1.4, sub a, van datzelfde verdrag zijn de in Frankrijk gegenereerde inkomsten en de zich in Frankrijk bevindende vermogensbestanddelen uitgesloten van de Duitse belastinggrondslag, aangezien zij krachtens genoemd verdrag in Frankrijk belastbaar zijn.

8. Ingevolge artikel 3, leden I en IV, van het verdrag zijn de inkomsten uit onroerende zaken enkel belastbaar in de verdragsluitende staat waar zij zijn gelegen. Het betreft alle soorten inkomsten uit de exploitatie van onroerende zaken, bijvoorbeeld uit de verhuur ervan.

9. Volgens het Duitse recht doelt het begrip „inkomsten” zowel op *positieve inkomsten*, die moeten worden beschouwd als een winst voor de natuurlijk persoon, als op *negatieve inkomsten*, die kunnen worden beschouwd als een verlies of een winstderving voor deze persoon.

<sup>3</sup> — Dat geldt onder bepaalde voorwaarden eveneens voor de gezinsleden en de echtgenoot van de Duitse onderdaan.

10. Dergelijke negatieve inkomsten kunnen, volgens datzelfde recht, voortvloeien uit het persoonlijke gebruik dat natuurlijke personen maken van hun onroerende eigendom.<sup>4</sup>

11. Deze bepalingen hebben, in hun onderling verband beschouwd, tot gevolg dat bij de bepaling van het belastbaar inkomen in Duitsland van natuurlijke personen die woonachtig zijn in Frankrijk, geen rekening wordt gehouden met negatieve inkomsten uit onroerende zaken in het buitenland.

12. Ook volgens het Duitse recht op zich kan geen rekening worden gehouden met dergelijke negatieve inkomsten. § 2 a, lid 1, eerste volzin, sub 4, EStG 1987 bepaalt namelijk dat negatieve buitenlandse inkomsten uit de verhuur of verpachting van een in een andere staat gelegen onroerende zaak, enkel kunnen worden verrekend met buitenlandse inkomsten van dezelfde aard en afkomstig uit dezelfde staat.

*C — Bepaling van het belastingtarief in Duitsland voor natuurlijke personen die in Frankrijk woonachtig en in Duitsland werkzaam zijn*

13. Volgens artikel 20, lid 1, sub a, tweede volzin, van het DBV Duitsland-Frankrijk beperkt de omstandigheid dat geen rekening wordt gehouden met de in Frankrijk geïmporteerde inkomsten bij de bepaling van de

Duitse belastinggrondslag niet het recht van de Bondsrepubliek Duitsland om met deze inkomsten rekening te houden bij de bepaling van het belastingtarief.

14. Zo bepaalt het Duitse belastingrecht dat wanneer een belastingplichtige beschikt over buitenlandse inkomsten die volgens een dubbelbelastingverdrag van belasting zijn vrijgesteld, deze inkomsten louter ter bepaling van het belastingtarief in de belastinggrondslag worden opgenomen.<sup>5</sup> Het gevolg van deze bepaling is dat er een *fictieve* belastinggrondslag wordt vastgesteld om het belastingtarief te bepalen.

15. Dit progressievoorbehoud kan als „negatief”<sup>6</sup> worden gekwalificeerd wanneer het gaat om negatieve inkomsten die een fictieve verlaging van het belastbaar inkomen veroorzaken en aldus de toepassing van een lager belastingtarief tot gevolg hebben.

16. Volgens de rechtspraak van het Bundesfinanzhof (Duitsland)<sup>7</sup> vormt § 2 a, lid 1, eerste volzin, sub 4, EStG 1987 evenwel een afwijking van die regel wanneer het gaat om negatieve buitenlandse inkomsten uit de

5 — Zie § 32 b, lid 2, sub 2, EStG 1987, juncto § 32 b, lid 1, sub 2.

6 — Zie verwijzingsbeschikking, blz. 2.

7 — Zie met name arresten van 17 oktober 1990, I R 182/87, DB 1991, blz. 314; I R 177/87, BFH/NV 1992, blz. 104; 13 mei 1993, IV R 69/92, BFH/NV 1994, blz. 100, en 17 november 1999, I R 7/99, BFHE 191, blz. 108.

4 — De verwijzende rechter verwijst in dit verband naar de §§ 21, lid 2, eerste volzin, en 52, lid 21, tweede volzin, EStG 1987.

verhuur van in het buitenland gelegen onroerende zaken. Negatieve buitenlandse inkomsten kunnen bijgevolg niet in aanmerking worden genomen voor de vaststelling van de fictieve belastinggrondslag bij de bepaling van het belastingtarief.<sup>8</sup> Bovendien wijkt § 2 a, lid 1, tweede volzin, EStG 1987 uitdrukkelijk af van artikel 10 d, EStG 1987, dat bepaalt dat onder bepaalde voorwaarden negatieve inkomsten in aanmerking kunnen worden genomen.

nationaliteit bezitten<sup>9</sup>, zijn over het belastingjaar 1987 in Duitsland als echtpaar aangeslagen in de inkomstenbelasting overeenkomstig de belastingregeling voor onbeperkt belastingplichtige natuurlijke personen.

18. De echtgenoten zijn eigenaar van een in Frankrijk gelegen woning en werken allebei als leraar in een middelbare school in Duitsland.<sup>10</sup>

## II — Feiten en hoofdgeding

17. De echtgenoten Hans-Jürgen en Monique Ritter-Coulais, die allebei de Duitse

19. Uit de verwijzingsbeschikking blijkt dat de echtgenoten Ritter-Coulais overeenkomstig § 32b, lid 1, sub 2, en lid 2, sub 2, EStG 1987<sup>11</sup> hebben verzocht om bij de bepaling van het belastingtarief rekening te houden met de gedeelde huur- en pachtinkomsten voortvloeiend uit het eigen gebruik van hun in Frankrijk gelegen woning.

8 — De redenering die leidt tot de uitsluiting van negatieve buitenlandse inkomsten bij de berekening van het belastingtarief kan als volgt worden samengevat: het uitgangspunt is dat § 2 a, lid 1, eerste volzin, sub 4, EStG 1987 bepaalt dat negatieve buitenlandse inkomsten uit de verhuur van een in een andere staat gelegen onroerende zaak enkel kunnen worden verrekend met buitenlandse inkomsten van dezelfde aard en afkomstig uit dezelfde staat. De verwijzende rechter stelt dat dit „verbod op het verrekenen van verliezen” (ik zou eerder spreken van een beperking van de mogelijkheid om verliezen te verrekenen) er „volgens de opzet van de wet” toe heeft geleid „dat er met de door deze bepaling bedoelde buitenlandse inkomsten geen rekening wordt gehouden bij de berekening van het inkomen ter bepaling van het belastingtarief in de zin van § 32 b, leden 1, sub 2, en 2, sub 2, EStG 1987”. Hij preciseert dat „[d]it [...] tevens [geldt] wanneer die inkomsten overeenkomstig een dubbelbelastingverdrag van belasting zijn vrijgesteld” [verwijzingsbeschikking, blz. 6, punt 2, sub b]. Anders gezegd, negatieve inkomsten uit een in Frankrijk gelegen onroerende zaak kunnen enkel worden verrekend met positieve inkomsten uit een in Frankrijk gelegen onroerende zaak.

9 — Ter terechtzitting heeft de vertegenwoordiger van de echtgenoten verklaard dat de heer Ritter-Coulais de Duitse nationaliteit bezit en dat mevrouw Ritter-Coulais, een Frans onderdaan, sedert haar huwelijk een dubbele nationaliteit heeft.

10 — De echtgenoten zijn bijgevolg als in Frankrijk woonachtige Duitse onderdanen die werkzaam zijn in een openbare middelbare school in Duitsland, over het belastingjaar 1987 onderworpen aan de inkomstenbelasting in Duitsland. De omstandigheid dat mevrouw Ritter-Coulais eveneens de Franse nationaliteit bezat, deed derhalve niet af aan het feit dat zij in Duitsland aan de inkomstenbelasting onderworpen was.

11 — Ik herinner eraan dat volgens deze nationale bepalingen buitenlandse inkomsten van een belastingplichtige die zijn uitgezonderd door een verdrag tot het vermijden van dubbele belasting, louter ter bepaling van het belastingtarief fictief worden toegevoegd aan de belastinggrondslag.

20. De belastingadministratie heeft dat verzoek afgewezen op grond van § 2a, lid 1, eerste volzin, sub 4, EStG 1987, dat bepaalt dat negatieve buitenlandse inkomsten uit de verhuur van in het buitenland gelegen onroerende zaken niet in aanmerking worden genomen bij de bepaling van het belastingtarief.<sup>12</sup>

21. De echtgenoten Ritter-Coulais hebben deze beslissing van de belastingadministratie bestreden voor het Finanzgericht. Dat heeft het bezwaar afgewezen en met name geoordeeld dat er geen sprake was van een met het gemeenschapsrecht strijdige discriminatie van verzoekers, aangezien in Duitsland woonachtige natuurlijke personen dergelijke „buitenlandse” verliezen evenmin kunnen verrekenen.<sup>13</sup>

22. Verzoekers hebben vervolgens tegen dit vonnis van het Finanzgericht beroep in Revision ingesteld bij het Bundesfinanzhof. Naast de vernietiging van het vonnis van het Finanzgericht eisen zij dat de belastingaanslag in die zin wordt gewijzigd dat bij de bepaling van het belastingtarief voor het belastingjaar 1987 rekening wordt gehouden met de gederfde huur- en pachtinkomsten.

12 — Men kan daaruit derhalve afleiden dat het *verlies aan huurinkomsten* waarop de echtgenoten Ritter-Coulais zich beroepen en dat is veroorzaakt door het eigen gebruik van hun woning in Frankrijk, voor de toepassing van deze nationale bepalingen wordt gelijkgesteld met *negatieve buitenlandse inkomsten uit de verhuur van in het buitenland gelegen onroerende zaken*.

13 — Zie verwijzingsbeschikking, blz. 3.

### III — Prejudiciële verwijzing

23. Teneinde te kunnen oordelen over dit beroep in Revision heeft het Bundesfinanzhof beslist om aan het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

„1) Staan de artikelen 43 en 56 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap eraan in de weg dat een in Duitsland onbepaald belastingplichtige natuurlijke persoon die aldaar inkomsten verwerft uit loondienst, in een andere lidstaat ontstane negatieve inkomsten uit verhuur en verpachting in Duitsland niet kan aftrekken van zijn belastbare inkomen?

2) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord:

Staan de artikelen 43 en 56 van het Verdrag eraan in de weg dat met bovengenoemde negatieve inkomsten evenmin bij wege van het zogenaamde negatieve progressievoorbehoud rekening mag worden gehouden?”

#### IV — Beoordeling

##### A — *Het uit te leggen gemeenschapsrecht*

24. De twee prejudiciële vragen hebben betrekking op de uitlegging van enerzijds artikel 43 EG betreffende de vrijheid van vestiging voor onderdanen van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat en anderzijds artikel 56 EG betreffende het vrije kapitaal- en betalingsverkeer.

25. Uit het dossier blijkt duidelijk dat het bij de verwijzende rechter aanhangige nationale geding betrekking heeft op natuurlijke personen die — als leraar aan een Duitse openbare middelbare school — in *loondienst werkzaam* zijn in een lidstaat.

26. Het lijkt derhalve uitgesloten dat een uitlegging van artikel 43 EG in het onderhavige geval relevant en nuttig zou kunnen zijn voor de beslechting van het hoofdeding. Uit de bewoordingen van artikel 43, tweede alinea, EG blijkt namelijk duidelijk dat „[d]e vrijheid van vestiging [...] de toegang tot *werkzaamheden anders dan in loondienst* en de uitoefening daarvan [omvat] [...]”.<sup>14</sup>

27. Hetzelfde moet worden vastgesteld met betrekking tot het verzoek om uitlegging van artikel 56 EG, aangezien het aan de verwijzende rechter voorgelegde geval niet valt binnen de materiële werkingssfeer van dat artikel.

28. Volgens de omschrijving van het Hof, „[bestaat] kapitaalverkeer [immers] [...] uit financiële operaties die in wezen op belegging of investering van het betrokken bedrag zijn gericht”<sup>15</sup>, met uitsluiting van de vergoeding voor een goederentransactie of een dienstverrichting. Vermelding verdient ook richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag<sup>16</sup>, ook al was deze ten tijde van de feiten van het hoofdeding niet toepasselijk. In de bijlage bij deze richtlijn is bij wijze van voorbeeld een nomenclatuur van het kapitaalverkeer opgenomen, die is ingedeeld in dertien rubrieken, waaronder beleggingen in onroerende goederen.

29. Uit de feitelijke omstandigheden van het onderhavige geval zoals deze in de verwijzingsbeschikking zijn uiteengezet, kan niet worden afgeleid dat er sprake is van grensoverschrijdend kapitaalverkeer in verband met een belegging in onroerend goed.

14 — Cursivering door mij.

15 — Arrest van 31 januari 1984, Luisi en Carbone (286/82 en 26/83, Jurispr. blz. 377, punt 21).

16 — PB L 178, blz. 5.

30. De uitlegging van artikel 56 EG is dan ook mijns inziens noch nuttig, noch relevant voor de beslechting van het hoofdgeding.

B — *Het buitenlandse element moet voldoende sterk zijn vanuit het oogpunt van het gemeenschapsrecht*

31. Het is echter vaste rechtspraak dat het Hof krachtens artikel 234 EG bevoegd is om de nationale rechter die om een prejudiciële beslissing heeft verzocht, alle uitleggingsgegevens met betrekking tot het gemeenschapsrecht te verschaffen die voor hem van nut kunnen zijn met het oog op de beslechting van het hoofdgeding. Daarbij „kan het Hof [...] bepalingen van het gemeenschapsrecht in aanmerking nemen, waarnaar in de vraag van de nationale rechter niet wordt verwezen”.<sup>17</sup>

33. Wij hebben zojuist gezien dat vanuit materieel oogpunt de echtgenoten Ritter-Coulais door de beroepswerkzaamheden die zij in loondienst hebben uitgeoefend, in theorie binnen de werkingssfeer van artikel 48 van het Verdrag vallen.

32. Gelet op het bovenstaande dienen de door het Bundesfinanzhof gestelde vragen naar mijn mening aldus te worden begrepen dat wordt verzocht om uitlegging van het relevante gemeenschapsrecht, in dit geval artikel 48 EEG-Verdrag (nadien artikel 48 EG-Verdrag, thans na wijziging artikel 39 EG), voor zover deze bepaling werknemers in de door het gemeenschapsrecht omschreven zin betreft. Volgens vaste rechtspraak „moet [immers] als werknemer worden beschouwd, degene die gedurende bepaalde tijd voor een ander en onder diens gezag prestaties levert en als tegenprestatie een beloning ontvangt”.<sup>18</sup>

34. Het is echter vaste rechtspraak dat de toepasselijkheid van dat artikel beperkt is tot persoonlijke situaties die onder het gemeenschapsrecht vallen, dat wil zeggen situaties die een buitenlands element bevatten dat sterk genoeg is om de toepassing van dat recht mogelijk te maken.<sup>19</sup>

17 — Arrest van 12 december 1990, SARPP (C-241/89, Jurispr. blz. I-4695, punt 8). Zie in dezelfde zin met name arresten van 2 februari 1994, Verband Sozialer Wettbewerb, „Clinique” (C-315/92, Jurispr. blz. I-317, punt 7), 4 maart 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola (C-87/97, Jurispr. blz. I-1301, punt 16), en 15 juli 2004, Lindfors (C-365/02, Jurispr. blz. I-7183, punt 32).

18 — Arrest van 12 mei 1998, Martínez Sala (C-85/96, Jurispr. blz. I-2691, punt 32).

19 — Meer in het algemeen zijn de bepalingen van het Verdrag met betrekking tot het vrije verkeer van werknemers, de vrijheid van vestiging en van dienstverrichting „niet van toepassing op activiteiten die zich in al hun relevante aspecten in een enkele lidstaat afspelen” (arrest van 16 januari 1997, USSL n° 47 di Biella, C-134/95, Jurispr. blz. I-195, punt 19). Zie in dezelfde zin arresten van 23 april 1991, Höfner en Elser (C-41/90, Jurispr. blz. I-1979, punt 37), 28 januari 1992, Steen (C-332/90, Jurispr. blz. I-341, punt 9), en 16 februari 1995, Aubertin e.a. (C-29/94–C-35/94, Jurispr. blz. I-301, punt 9).

35. Er moet derhalve worden onderzocht of, enerzijds, de omstandigheid dat mevrouw Ritter-Coulais in 1987 zowel de Franse als de Duitse nationaliteit bezat en, anderzijds, het feit dat de echtgenoten in diezelfde periode in Frankrijk woonachtig waren, uit het oogpunt van het destijds toepasselijke gemeenschapsrecht voldoende sterke buitenlandse elementen vormen.

36. Dienaangaande wijs ik er om te beginnen op dat het feit dat mevrouw Ritter-Coulais in 1987 een dubbele nationaliteit bezat mij niet voldoende lijkt om de situatie van de echtgenoten, die in Duitsland als Duitse onderdanen gezamenlijk zijn aangeslagen in de inkomstenbelasting, te „communitariseren”. Zoals wij reeds hebben gezien, is enkel de Duitse nationaliteit van de echtgenoten in aanmerking genomen om hen aan de inkomstenbelasting in Duitsland te onderwerpen en is het echtpaar in dat kader als een unieke eenheid — als ik het zo mag zeggen — beschouwd.<sup>20</sup> Om die reden lijkt het mij niet gepast de situatie van elke echtgenoot afzonderlijk te beschouwen in het licht van het gemeenschapsrecht, want dat zou, gelet op hun gezamenlijke belastingaanslag, uiteindelijk een kunstmatig karakter hebben.

37. Bovendien kan de situatie van de echtgenoten Ritter-Coulais naar mijn mening evenmin worden vergeleken met de situatie van mevrouw Gilly, die het Hof heeft besproken in zijn arrest van 12 mei 1998.<sup>21</sup> Mevrouw Gilly, die van oorsprong de Duitse nationaliteit had en door haar huwelijk

tevens de Franse nationaliteit had verworven, werkte als onderwijzeres op een openbare school in Duitsland. De echtgenoten Gilly woonden in Frankrijk. De inkomsten uit de werkzaamheden in loondienst van mevrouw Gilly werden belast in Duitsland met toepassing van artikel 14, lid 1, eerste volzin, van het DBV Duitsland-Frankrijk, omdat het een overheidssalaris betrof en omdat de ontvanger daarvan de Duitse nationaliteit bezat.<sup>22</sup> Over de inkomsten van mevrouw Gilly werd in Frankrijk eveneens belasting geheven. Zij had evenwel recht op een verrekening met de Franse belasting op die inkomsten.<sup>23</sup> Deze verrekening was wel lager dan de belasting die in Duitsland was betaald, hetgeen de echtgenoten Gilly bij de Franse administratie hebben aangevochten.

38. In deze zaak heeft de Franse regering zich op het standpunt gesteld, dat mevrouw Gilly in Frankrijk niet de rechten had uitgeoefend die artikel 48 van het Verdrag haar verleent, aangezien zij werkzaam was in haar staat van herkomst, te weten Duitsland.

39. In antwoord op dat argument en ter ondersteuning van de vaststelling dat de situatie van mevrouw Gilly wel degelijk onder de verdragsbepalingen betreffende het vrij verkeer van werknemers viel, heeft het Hof geoordeeld dat „[het] volstaat [...] te beklemtonen, dat mevrouw Gilly door haar huwelijk de Franse nationaliteit heeft verworven en dat zij haar beroepswerkzaam-

20 — Zie punten 17 en 18 van deze conclusie en met name voetnoot 10.

21 — Arrest Gilly (C-336/96, Jurispr. blz. I-2793).

22 — Zie punten 5 en 6 van deze conclusie.

23 — Overeenkomstig artikel 20, lid 2, sub a-cc, van het DBV Duitsland-Frankrijk, zoals gewijzigd bij het op 28 september 1989 ondertekende aanvullende protocol.



heden uitoefent in Duitsland, terwijl zij in Frankrijk woont. In deze omstandigheden moet zij *in laatstgenoemde staat* worden beschouwd als een werknemer die van zijn recht op vrij verkeer, zoals gewaarborgd door het Verdrag, gebruikmaakt om een beroep uit te oefenen in een andere lidstaat dan waarin hij woont. De omstandigheid dat zij de nationaliteit van de staat van tewerkstelling heeft behouden, doet in geen enkel opzicht af aan het feit dat betrokkene, van Franse nationaliteit, *voor de Franse autoriteiten* haar beroepswerkzaamheden uitoefent op het grondgebied van een andere lidstaat [...].”<sup>24</sup>

40. Kortom, mevrouw Gilly diende uit het oogpunt van de Franse autoriteiten, voor zover het ging om de heffing van belasting in Frankrijk over inkomsten die waren verkregen uit in Duitsland verrichte werkzaamheden, wel degelijk te worden beschouwd als een persoon die zich buiten Frankrijk begaf om een betaalde, en dus economische, activiteit te verrichten in een andere lidstaat.

41. De situatie van de echtgenoten Ritter-Coulais moet vanuit een ander oogpunt, namelijk dat van de Duitse autoriteiten, worden onderzocht. Daarbij gaat het om de heffing van belasting in Duitsland over inkomsten die zijn verkregen uit in Duitsland verrichte werkzaamheden. Het is dienstengevolge duidelijk dat voor de Duitse autoriteiten de betrokkenen hun beroepswerkzaamheden uitoefenen op het Duitse grondgebied en zich enkel verplaatsen om terug te keren naar hun woning in Frankrijk.

42. Dit gezegd zijnde wil ik opmerken dat naar mijn mening ten tijde van de feiten van het hoofdgeding, te weten in 1987, het verblijf in een andere lidstaat op zichzelf niet voldoende was om aan te nemen dat een persoonlijke situatie zoals die van de echtgenoten Ritter-Coulais uit het oogpunt van het destijds toepasselijke gemeenschapsrecht een voldoende sterk buitenlands element bevatte.

43. Dit lijkt mij voort te vloeien uit de vaststelling dat het in 1987 toepasselijke gemeenschapsrecht het vrije verkeer van personen slechts beschouwde vanuit economisch perspectief.

44. In dit verband dient eraan te worden herinnerd dat het Hof in algemene zin heeft geoordeeld dat „[i]edere gemeenschapsonderdaan *die gebruik heeft gemaakt van het recht op vrij verkeer van werknemers* en die *een beroepswerkzaamheid in een andere lidstaat* heeft uitgeoefend, [...] ongeacht zijn woonplaats en zijn nationaliteit, onder de werkingssfeer van voormelde bepalingen [van het Verdrag met betrekking tot het vrij verkeer van werknemers] [valt]”.<sup>25</sup>

24 — Arrest Gilly, reeds aangehaald (punt 21, cursivering door mij).

25 — Arrest van 23 februari 1994, Scholz (C-419/92, Jurispr. blz. I-505, punt 9). Cursivering van mij.

45. Behalve de uitoefening van beroepswerkzaamheden in een andere lidstaat vormen eveneens de verwerving van een diploma of een beroepskwalificatie in een andere lidstaat een buitenlands element dat sterk genoeg is om de toepassing van het gemeenschapsrecht te rechtvaardigen.<sup>26</sup>

46. Een dergelijk buitenlands element brengt de litigieuze situatie niet alleen binnen de werkingssfeer van het gemeenschapsrecht, maar maakt het in bepaalde gevallen mogelijk tegelijkertijd te strijden tegen wat vaak wordt gekwalificeerd als „omgekeerde discriminatie”, dat wil zeggen een behandeling door een lidstaat die de eigen onderdanen benadeelt ten opzichte van onderdanen van andere lidstaten.

47. Aldus kunnen onderdanen van een lidstaat die zich door hun gedrag bevinden *in een van de door het gemeenschapsrecht geregelde situaties*, bijvoorbeeld door een beroepskwalificatie in een andere lidstaat te verwerven, zich jegens hun staat van herkomst beroepen op de verdragsbepalingen betreffende het vrije verkeer van personen. Deze onderdanen bevinden zich immers „ten opzichte van hun staat van herkomst in een overeenkomstige positie [...] als alle andere

personen die de door het Verdrag verzekerde rechten en vrijheden genieten”.<sup>27</sup>

48. Omgekeerde discriminatie kan echter slechts op grond van het gemeenschapsrecht worden bestreden wanneer de litigieuze situatie is „gecommunautariseerd”. Wanneer dat niet het geval is, dienen de gevolgen van een dergelijke omgekeerde discriminatie te worden bepaald volgens het toepasselijke nationale recht.

49. In het licht van deze overwegingen merk ik op dat nergens uit het dossier kan worden afgeleid dat de echtgenoten Ritter-Coulais zich in Frankrijk zouden hebben gevestigd „om daar een economische activiteit [...] te verrichten”<sup>28</sup> ofwel om er een beroepskwalificatie te verwerven. Het lijkt daarentegen dat zij om louter privéredenen ervoor hebben gekozen zich in Frankrijk te vestigen. Zij oefenden aldus hun beroepswerkzaamheden in loondienst uit in de lidstaat waarvan zij onderdaan waren, dat wil zeggen de Bondsrepubliek Duitsland. Het enige buitenlandse element voor laatstgenoemde lidstaat was derhalve hun verblijfplaats, te weten Frankrijk.

26 — Zie met name arrest van 7 februari 1979, Knoors (115/78, Jurispr. blz. 399), waarin deze regel voor het eerst werd vastgelegd met betrekking tot de vrijheid van vestiging. Dezelfde redenering dient te gelden met betrekking tot het vrij verkeer van werknemers (zie arrest van 31 maart 1993, Kraus, C-19/92, Jurispr. blz. I-1663, punten 15 en 16).

27 — Arrest Knoors, reeds aangehaald (punt 24).

28 — Arrest van 7 juli 1992, Singh (C-370/90, Jurispr. blz. I-4265, punt 17).

50. De echtgenoten Ritter-Coulais hebben, met andere woorden, geen gebruik gemaakt van het in artikel 48 van het Verdrag verankerde recht op vrij verkeer om in een andere lidstaat te werken dan die waarvan zij onderdaan zijn.

51. Ik wijs in dit verband op een gelijkenis met de zaak Werner<sup>29</sup>, waarvan de feiten volkomen vergelijkbaar waren met de situatie waarin de echtgenoten Ritter-Coulais zich in 1987 bevonden.

52. In die zaak woonde Werner, een tandarts van Duitse nationaliteit die als zelfstandige in Duitsland was gevestigd en aldaar zijn diploma's en kwalificaties had behaald, in Nederland. Hij wenste met name dat er rekening werd gehouden met zijn persoonlijke situatie bij de bepaling van de belasting over zijn in Duitsland verworven inkomsten, zodat hij in aanmerking kon komen voor een voorkeurstarief, het zogenaamde „splittingtarief”, dat toepasselijk was op echtparen. Zijn verzoek werd door de bevoegde nationale autoriteiten afgewezen op grond dat hij zijn woonplaats niet in Duitsland had en derhalve niet kon worden aangemerkt als onbeperkt belastingplichtige, de status waaraan dit voordeel met name was verbonden.

53. Gezien deze feiten werd het Hof verzocht om uitlegging van artikel 52 EEG-Verdrag (nadien artikel 52 EG-Verdrag, thans, na wijziging, artikel 43 EG).

54. In zijn arrest heeft het Hof erop gewezen dat Werner niet alleen een Duits onderdaan was die in Duitsland zijn diploma's en beroepskwalificaties had behaald, maar dat hij ook „altijd zijn beroep in dat land [had] uitgeoefend, en [dat] de Duitse belastingwetgeving [op hem] van toepassing [was]”. Het Hof heeft er eveneens op gewezen dat „[h]et enige element dat het zuiver nationale kader [ontsteeg], [...] de omstandigheid [was], dat Werner in een andere lidstaat [woonde] dan die waar hij zijn beroep [uitoefende].”<sup>30</sup>

55. Het Hof heeft bijgevolg geoordeeld dat „artikel 52 EEG-Verdrag er niet aan in de weg staat, dat een lidstaat zijn eigen onderdanen die hun beroepsactiviteiten op zijn grondgebied uitoefenen en die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend aldaar inkomen verwerven of uitsluitend of nagenoeg uitsluitend aldaar vermogen bezitten, zwaarder belast wanneer zij niet in deze staat wonen dan wanneer zij daar wel wonen.”<sup>31</sup>

29 — Arrest van 26 januari 1993 (C-112/91, Jurispr. blz. I-429).

30 — Ibidem, punt 16.

31 — Ibidem, punt 17.

56. Advocaat-generaal Darmon heeft in zijn conclusie in de zaak Werner<sup>32</sup> het Hof in overweging gegeven te antwoorden dat „noch artikel 52, noch artikel 7 van het EEG-Verdrag gelden voor een situatie die het zuiver interne kader van een lidstaat niet ontstijgt [...]”<sup>33</sup>

57. Hoewel het Hof de litigieuze situatie niet uitdrukkelijk heeft gekwalificeerd als een „situatie die het zuiver interne kader van een lidstaat niet ontstijgt”, wat volgens mij logischerwijs had voortgevloeid uit de overwegingen van het arrest, heeft het zich hoe dan ook uiteindelijk bij de beoordeling van de advocaat-generaal aangesloten, door te overwegen dat het loutere feit woonachtig te zijn in een andere lidstaat geen voldoende sterk buitenlands element vormt om de verdragsbepalingen inzake de vrijheid van vestiging toepasselijk te maken.<sup>34</sup>

58. Naar mijn mening verzet bovendien niets er zich tegen om deze overweging toe te passen op het vrije verkeer van werknemers, dat eveneens onderdanen van de lidstaten beschermt die zich binnen de Gemeenschap verplaatsen om een economische activiteit te verrichten.

59. Overigens ben ik van mening dat de innerlijke logica van het arrest Werner moet worden gehandhaafd, ondanks de kritiek die zij heeft opgeroepen.<sup>35</sup>

60. Naar mijn mening is er namelijk geen enkele reden om de volgende woorden van advocaat-generaal Darmon uit zijn conclusie in de zaak Werner ter discussie te stellen: „Tot de richtlijnen van de Raad van 28 juni 1990 betreffende het verblijfsrecht, die beogen dit recht te veralgemeniseren, werd het vrije verkeer van personen binnen de Gemeenschap bepaald — en beperkt — door het economische karakter van het Verdrag. Daaruit volgt dat de aan de gemeenschaps-onderdanen toegekende vrijheid om zich te

32 — Conclusie van 6 oktober 1992.

33 — Ibidem, punt 55.

34 — Ik deel de mening van advocaat-generaal Tizzano, dat „het Hof in [het arrest Werner] slechts het beginsel heeft toegepast, dat het gemeenschapsrecht niet geldt voor situaties waarvan de relevante elementen het zuiver interne kader van een lidstaat niet ontstijgen”. Zie punt 83 van de conclusie in de zaak Schilling en Fleck-Schilling (arrest van 13 november 2003, C-209/01, Jurispr. I-13389).

35 — Zo is het arrest Werner door sommigen als „verwarrend” gekwalificeerd (noot van Rohmer, X., commentaar 1000, *Droit fiscal* 1993, nr. 19). Anderen hebben zich op het — gematigder — standpunt gesteld dat deze rechtspraak „waarschijnlijk [is] achterhaald na de inwerkingtreding van het Verdrag betreffende de Europese Unie en de erkenning van het burgerschap van de Unie” (Derouin, P., en Martin, P., *Droit communautaire et fiscalité — Sélection d'arrêts et de décisions*, Litec, 2004, blz. 48). Los daarvan merk ik op dat de Franse Conseil d'Etat in een beslissing van 8 juli 2002 de uitlegging van het Hof in het arrest Werner heeft overgenomen in een geding met betrekking tot de inkomstenbelasting over de jaren 1987 en 1988 (beroepsschrift nr. 225159, niet gepubliceerd in de *Recueil Lébon*). Ten slotte lijkt mij de opvatting onjuist dat het Hof in het arrest van 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, Jurispr. blz. I-225), is teruggekomen op zijn redenering in het arrest Werner. Zoals ik heb gesteld in mijn conclusie in de zaak Schumacker (punt 33), stond het vast dat de situatie van Schumacker, anders dan die van Werner, binnen de werkingssfeer van het gemeenschapsrecht viel. Schumacker, een Belgisch onderdaan die zijn beroepskwalificatie en -ervaring buiten de Bondsrepubliek Duitsland had verworven, had immers wel gebruikgemaakt van het door artikel 48 EG-Verdrag toegekende recht van vrij verkeer om in Duitsland arbeid in loondienst te gaan verrichten. Het betrof hier bijgevolg niet een zuiver interne situatie van een lidstaat.

verplaatsen, een verplaatsing veronderstelt *met het oog op een economische activiteit.*"<sup>36</sup>

61. Ten tijde van de feiten van het hoofdgeding, dus in 1987, waren noch de richtlijnen van 1990 betreffende het verblijfsrecht, noch het bij het Verdrag van Maastricht ingevoerde artikel 8 A EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 18 EG) van kracht. Omdat deze rechtsregels, evenals in de zaak Werner, *ratione temporis* niet op de feiten van het bij de verwijzende rechter aanhangige geding toepasselijk zijn, zullen zij in mijn beoordeling geen rol spelen.

62. Ik ben derhalve met de Commissie<sup>37</sup> van mening dat het onmogelijk is van artikel 18 EG afgeleide beginselen toe te passen op situaties die zich hebben voorgedaan en gevolgen hebben gesorteerd voordat dit artikel van kracht werd.

63. Een ander standpunt innemen, dat wil zeggen de beginselen en bepalingen in verband met het Europese burgerschap in aanmerking nemen en beoordelen in het kader van een geding uit 1987, zou volgens mij in strijd zijn met het rechtszekerheidsvereiste.

36 — Zie punt 30.

37 — Zie schriftelijke opmerkingen, punt 52.

64. Het is immers bekend dat het rechtszekerheidsbeginsel, dat een fundamenteel beginsel vormt van het gemeenschapsrecht, vereist dat „het gemeenschapsrecht duidelijk en zijn toepassing voor de justitiabelen voorzienbaar [is].”<sup>38</sup> Deze eisen van duidelijkheid en voorzienbaarheid van de toepasselijke rechtsnormen hebben volgens mij noodzakelijkerwijs tot gevolg dat een op een gegeven datum bestaande situatie enkel moet worden onderzocht aan de hand van de rechtsregels die op die datum van kracht zijn.<sup>39</sup>

65. Dit gezegd zijnde wil ik er toch, in de lijn van wat ik heb gesteld in mijn conclusie in de zaak Asscher<sup>40</sup>, op wijzen dat op grond van de bepalingen van secundair gemeenschaps-

38 — Arrest van 22 februari 1984, Kloppenburg (70/83, Jurispr. blz. 1075, punt 11). Zie eveneens arrest van 17 juli 1997, National Farmers' Union e.a. (C-354/95, Jurispr. blz. I-4559, punt 57).

39 — Dat belet daarentegen niet dat rekening wordt gehouden met latere rechtspraak van het Hof met betrekking tot de uitlegging van de rechtsregels die *toepasselijk waren ten tijde van de feiten* van het hoofdgeding. Het is immers vaste rechtspraak dat het Hof in het kader van een prejudiciële verwijzing de betekenis en strekking van het communautaire voorschrift vaststelt „zoals het sedert het tijdstip van zijn inwerkingtreding moet of had moeten worden verstaan en toegepast” (zie arrest van 27 maart 1980, Denkvit italiana, 61/79, Jurispr. blz. 1205, punt 16).

40 — Arrest van 27 juni 1996 (C-107/94, Jurispr. blz. I-3089). Zie met name punt 41 van mijn conclusie in deze zaak waar ik betoog: „Ik neem aan, dat het Hof in de toekomst een uitspraak zal moeten doen over discriminaties van onderdanen van een lidstaat, die hun recht op vrij verkeer enkel hebben uitgeoefend krachtens, bij voorbeeld, richtlijn 90/364, welke richtlijn thans onder bepaalde voorwaarden een algemeen verblijfsrecht toekent, los van elke economische activiteit.” Teneinde een nauwkeurig onderscheid te maken tussen de verschillende gevallen die zijn voorgelegd aan het Hof, is het overigens interessant om op te merken dat Asscher, anders dan Werner, terecht een beroep doet op artikel 52 EG-Verdrag jegens zijn staat van herkomst aangezien „hij zich, door de uitoefening van een economische activiteit in een andere lidstaat dan zijn staat van herkomst, ten opzichte van laatstgenoemde staat in een vergelijkbare positie bevindt als iedere andere persoon die ten opzichte van de staat van ontvangst een beroep doet op de door het Verdrag gewaarborgde rechten en vrijheden” (arrest Asscher, reeds aangehaald, punt 34).

recht met betrekking tot het recht van verblijf<sup>41</sup> en artikel 18 EG kan worden aangenomen dat het loutere feit woonachtig te zijn in een andere lidstaat een voldoende sterk buitenlands element vormt om de situatie van gemeenschapsonderdanen binnen de werkingssfeer van het gemeenschapsrecht te brengen.

66. Het Hof heeft overigens geoordeeld dat, hoewel het burgerschap van de Unie niet tot doel heeft de materiële werkingssfeer van het Verdrag uit te breiden tot interne situaties die geen enkele aanknoping hebben met het gemeenschapsrecht, er van een dergelijke aanknoping evenwel sprake is „in het geval van personen [...] [die] onderdanen van een lidstaat [zijn] die legaal op het grondgebied van een andere lidstaat verblijven”.<sup>42</sup>

67. Deze redenering, die uitgaat van de juridische gevolgen van het „Europese burgerschap”, kan in het kader van de onderhavige beoordeling echter enkel tussen haakjes worden vermeld omdat het buitenlandse element dat wordt gevormd door het loutere verblijf in een andere lidstaat vanuit het

oogpunt van het in 1987 toepasselijke gemeenschapsrecht niet voldoende sterk is om personen in een situatie zoals die van de echtgenoten Ritter-Coulais onder de bescherming van de verdragsbepalingen met betrekking tot het vrije verkeer van werknemers te laten vallen.

68. Moet deze vaststelling er automatisch toe leiden dat geen antwoord ten gronde dient te worden voorgesteld op de door de verwijzende rechter aan het Hof gestelde prejudiciële vragen? Dat dient thans te worden onderzocht.

*C — Moet de nationale rechter een antwoord worden gegeven over de uitlegging van het relevante gemeenschapsrecht?*

69. Zoals bekend konden er voor het Hof in het verleden redenen zijn om geen standpunt in te nemen met betrekking tot de inhoud van de door de verwijzende rechter voorgelegde prejudiciële vragen, voor zover het van oordeel was dat het gemeenschapsrecht niet van toepassing is op zuiver interne gedingen, bijvoorbeeld gedingen zonder een enkele „aanknoping met een van de situaties waarvoor het gemeenschapsrecht op het gebied van het vrije verkeer van personen en diensten geschreven is.”<sup>43</sup>

41 — Dat wil voornamelijk zeggen richtlijn 90/364/EEG van de Raad van 28 juni 1990 betreffende het verblijfsrecht (PB L 180, blz. 26). Deze richtlijn is ingetrokken bij richtlijn 2004/38/EG van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2004 betreffende het recht van vrij verkeer en verblijf op het grondgebied van de lidstaten voor de burgers van de Unie en hun familieleden (PB L 158, blz. 77).

42 — Arrest van 2 oktober 2003, Garcia Avello (C-148/02, Jurispr. blz. I-11613, punten 26 en 27).

43 — Arrest USSL n° 47 di Biella, reeds aangehaald (punt 22).

70. Het Hof heeft evenwel zijn rechtspraak op dit punt gewijzigd. Volgens een op het gebied van het vrije verkeer van goederen ontwikkelde rechtspraak<sup>44</sup>, die vervolgens is uitgebreid tot het terrein van de vrijheid van kapitaalverkeer<sup>45</sup>, brengt aldus de omstandigheid dat de relevante elementen van het hoofdgeding zich afspeelen in een enkele lidstaat op zichzelf niet mee dat de door de nationale rechter voorgelegde prejudiciële vraag niet-ontvankelijk is.

71. Het Hof heeft immers geoordeeld dat het „[i]n beginsel [...] uitsluitend aan de nationale rechter [staat] om, gelet op de bijzonderheden van elk geval, te oordelen over de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis alsmede over de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt”.<sup>46</sup> En het Hof heeft daaraan toegevoegd dat „[e]n verzoek van een nationale rechter [...] slechts [kan] worden afgewezen, wanneer duidelijk blijkt, dat de gestelde vraag over de uitlegging van het gemeenschapsrecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding”.<sup>47</sup>

72. Laatstgenoemde situatie, waarin het Hof geen uitspraak doet, kwalificeert het zelf als een „uitzonderlijk geval”.<sup>48</sup>

73. Gelet op deze beginselen is het Hof van oordeel dat het moet antwoorden op de door de verwijzende rechter voorgelegde prejudiciële vragen wanneer „niet onmiskenbaar vast[staat], dat de gevraagde uitlegging van het gemeenschapsrecht niet noodzakelijk is voor de nationale rechter”.<sup>49</sup>

74. Het Hof is meer in het bijzonder van oordeel dat „[e]n antwoord op de gestelde vraag [...] nuttig voor hem [kan] zijn zo zijn nationale recht mocht voorschrijven, dat een [nationale] onderdaan dezelfde rechten toekomen als een onderdaan van een andere lidstaat in dezelfde situatie aan het gemeenschapsrecht zou ontlener”.<sup>50</sup>

75. Het is bekend dat de benadering volgens welke het Hof zich bevoegd verklaart om antwoord te geven op prejudiciële vragen die betrekking hebben op bepalingen van het

44 — Arrest van 5 december 2000, Guimont (C-448/98, Jurispr. blz. I-10663).

45 — Arresten van 5 maart 2002, Reisch e.a. (C-515/99, C-519/99–C-524/99 en C-526/99–C-540/99, Jurispr. blz. I-2157), en 15 mei 2003, Salzmann (C-300/01, Jurispr. blz. I-4899).

46 — Zie met name arrest Guimont, reeds aangehaald (punt 22).

47 — Arrest van 6 juni 2000, Angonese (C-281/98, Jurispr. blz. I-4139, punt 18). Deze zaak betreft het vrije verkeer van werknemers, hetgeen steun kan verlenen aan de opvatting dat de vervolgens in het reeds aangehaalde arrest Guimont ontwikkelde rechtspraak eveneens betrekking kan hebben op dit gebied.

48 — Arrest Salzmann, reeds aangehaald (punt 32).

49 — Arrest Guimont, reeds aangehaald (punt 23).

50 — Arrest Reisch e.a., reeds aangehaald (punt 26). Dit standpunt is, zoals advocaat-generaal Geelhoed in zijn conclusie in die zaak heeft aangevoerd, kennelijk ingegeven door de vaststelling dat, wanneer „het nationale recht omgekeerde discriminatie verbiedt, [...] de nationale rechter — om te kunnen vaststellen of sprake is van omgekeerde discriminatie — behoefte [heeft] aan een uitleg van de aanspraken die onderdanen van andere lidstaten krachtens het gemeenschapsrecht toekomen” (punt 87).

gemeenschapsrecht, in situaties waar de feiten van het hoofdgeding buiten de werkingssfeer van het gemeenschapsrecht vallen, onderwerp van discussie is.<sup>51</sup>

76. Los evenwel van de relevantie van de argumenten die tegen deze door het Hof ontwikkelde rechtspraak worden aangevoerd, kan deze rechtspraak niet worden genegeerd in de onderhavige zaak. Ik stel het Hof dan ook voor de door het Bundesfinanzhof voorgelegde prejudiciële vragen inhoudelijk te beoordelen.

77. Nu ik achtereenvolgens heb aangetoond dat enerzijds het hoofdgeding binnen de materiële werkingssfeer valt van de bepalingen betreffende het vrije verkeer van werknemers en niet onder die betreffende de vrijheid van vestiging en de vrijheid van kapitaalverkeer, en anderzijds dat de persoonlijke situatie van verzoekers in 1987 geen enkel buitenlands element bevatte dat relevant was vanuit het oogpunt van arti-

kel 48 van het Verdrag, en ten slotte dat deze laatste vaststelling het Hof volgens de door hem ontwikkelde rechtspraak niet automatisch belet om een standpunt in te nemen met betrekking tot het uit te leggen gemeenschapsrecht, begin ik thans aan het onderzoek ten gronde van de twee door de verwijzende rechter voorgelegde prejudiciële vragen, die naar mijn mening tezamen dienen te worden beoordeeld.

78. Met zijn twee tezamen te onderzoeken vragen wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 48 van het Verdrag aldus moet worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat onderdanen van een lidstaat die in Duitsland onbeperkt belastingplichtig<sup>52</sup> zijn en aldaar inkomsten uit loondienst ontvangen, er geen aanspraak op kunnen maken dat bij de bepaling van hun belastbaar inkomen in Duitsland of van het belastingtarief voor hun inkomsten in die lidstaat rekening wordt gehouden met in een andere lidstaat ontstane negatieve inkomsten uit verhuur en verpachting die voortvloeien uit het eigen gebruik van hun woning.

51 — Zie met name conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak Pistre e.a. (arrest van 7 mei 1997, C-321/94–C-324/94, Jurispr. blz. I-2343, punten 38 e.v.), alsook die van advocaat-generaal Saggio in de zaak Guimont, reeds aangehaald, punten 6 en 7. Deze discussie betreft eveneens de reikwijdte van de rechtspraak Dzodzi (arrest van 18 oktober 1990, C-297/88 en C-197/89, Jurispr. blz. I-3763), die meer in het bijzonder betrekking heeft op het geval waarin een bepaling van nationaal recht verwijst naar het gemeenschapsrecht: zie conclusies van advocaat-generaal Jacobs in de zaken Leur-Bloem en Giloy (arresten van 17 juli 1997, C-28/95, Jurispr. blz. I-4161, punten 47 e.v., en C-130/95, Jurispr. blz. I-4291) en in de zaak BIAO (arrest van 7 januari 2003, C-306/99, Jurispr. blz. I-1, punten 47-70).

52 — Ik herhaal hier exact de door de verwijzende rechter in zijn eerste prejudiciële vraag gebruikte uitdrukking. Hoewel dat niet duidelijk blijkt uit de verwijzingsbeschikking, lijkt mij dat deze uitdrukking aldus moet worden begrepen dat de echtgenoten Ritter-Coulais in Duitsland belastingplichtig zijn over hun gehele inkomen, welke regeling echter gewoonlijk is voorbehouden aan in Duitsland woonachtige personen (zie met name de zaken Werner en Schumacker, reeds aangehaald). Het betreft hier kennelijk een uitzondering voor niet in Duitsland woonachtige ambtenaren.



D — *Bestaan van een door de verdragsbepalingen betreffende het vrije verkeer van werknemers verboden indirecte discriminatie*

79. Hoewel het terrein van de directe belastingen als zodanig niet tot de bevoegdheid van de Gemeenschap behoort, neemt dit volgens vaste rechtspraak niet weg dat de lidstaten verplicht zijn, de bevoegdheden die zij hebben behouden, in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen.<sup>53</sup> Het vrije verkeer van werknemers vereist de afschaffing van elke discriminatie op grond van nationaliteit tussen de werknemers van de lidstaten, met name wat betreft de beloning. In zijn arrest van 8 mei 1990, Biehl<sup>54</sup>, heeft het Hof geoordeeld dat het beginsel van gelijke behandeling ter zake van de beloning zou worden uitgehold, wanneer daaraan afbreuk kon worden gedaan op het gebied van de inkomstenbelasting.

80. Het staat eveneens vast dat de regels omtrent de gelijkheid van behandeling niet alleen openlijke discriminatie op grond van nationaliteit verbieden, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie die door toepassing van andere onderscheidingscriteria in feite tot hetzelfde resultaat leiden.<sup>55</sup> Het Hof heeft geoordeeld dat een wettelijke regeling van een lidstaat die bepaalde belastingvoordelen enkel toekent aan ingezetenen

van het nationale grondgebied, voornamelijk ongunstig kan werken voor onderdanen van andere lidstaten. Niet-ingezetenen zijn immers in de meeste gevallen niet-onderdanen, zodat een dergelijke regeling een indirecte discriminatie op grond van nationaliteit kan opleveren.<sup>56</sup>

81. Er kan echter „slechts sprake [zijn] van discriminatie, wanneer verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties of wanneer dezelfde regel wordt toegepast op verschillende situaties”.<sup>57</sup>

82. Het Hof heeft nog recent herhaald dat „de situatie van ingezetenen en niet-ingezetenen ter zake van directe belastingen in de regel niet vergelijkbaar is. Het inkomen dat een niet-ingezetene in een staat verwerft, is meestal slechts een deel van zijn totale inkomen, waarvan het zwaartepunt is geconcentreerd op de plaats waar hij woont, terwijl de persoonlijke draagkracht van de niet-ingezetene, die voortvloeit uit zijn totale inkomen en zijn persoonlijke en gezinsituatie, het gemakkelijkst kan worden beoordeeld op de plaats waar hij het centrum van zijn persoonlijke en vermogensrechtelijke belangen heeft, die doorgaans zijn gebruikelijke woonplaats is.”<sup>58</sup>

53 — Zie met name arrest van 4 oktober 1991, Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-246/89, Jurispr. blz. I-4585, punt 12), en arrest Schilling, reeds aangehaald (punt 22).

54 — C-175/88, Jurispr. blz. I-1779, punt 12.

55 — Zie met name arresten van 12 februari 1974, Sotgiu (152/73, Jurispr. blz. 153, punt 11), en 21 november 1991, Le Manoir (C-27/91, Jurispr. blz. I-5531, punt 10).

56 — Zie met name arresten Schumacker (punt 28) en Asscher (punt 38), beide reeds aangehaald, en arrest van 16 mei 2000, Zurstrassen (C-87/99, Jurispr. blz. I-3337, punten 19 en 20).

57 — Arrest Schumacker, reeds aangehaald (punt 30).

58 — Zie met name arrest van 1 juli 2004, Wallentin (C-169/03, Jurispr. blz. I-6443, punt 15, en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

83. Hieruit volgt dat „[w]anneer een lidstaat een niet-ingezetene niet in aanmerking neemt voor bepaalde belastingvoordelen die hij aan ingezetenen verleent, [...] dat [...] in de regel niet discriminerend [is], gelet op de objectieve verschillen tussen de situatie van ingezetenen en van niet-ingezetenen zowel wat de inkomstenbron als wat de persoonlijke draagkracht of de persoonlijke en gezinssituatie betreft.”<sup>59</sup>

84. In het reeds aangehaalde arrest Schumacker heeft het Hof evenwel geoordeeld dat tussen de situatie van een niet-ingezetene en die van een ingezetene geen objectief verschil bestaat wanneer de niet-ingezetene geen inkomsten van betekenis geniet in de woonstaat en het grootste deel van zijn belastbaar inkomen verwerft door de arbeid verricht in een andere staat. In een dergelijk geval kan de woonstaat hem immers niet de voordelen toekennen die voortvloeien uit de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie. Het verschil in behandeling wordt dus discriminerend jegens de niet-ingezetene omdat noch in de woonstaat noch in de staat waarin hij werkzaam is, rekening wordt gehouden met de persoonlijke en de gezinssituatie van deze niet-ingezetene.<sup>60</sup>

85. Gelet op de feiten en het rechtskader van het hoofdgeding, zoals die in de verwijzingsbeschikking zijn uiteengezet, brengen de zojuist genoemde beginselen mij tot de volgende beoordeling.

86. § 2 a, lid 1, eerste volzin, sub 4, EStG 1987, dat, zoals wij reeds hebben gezien, bepaalt dat negatieve inkomsten uit buitenlandse bron die afkomstig zijn uit de verhuur van een in een andere staat gelegen onroerende zaak, enkel kunnen worden verrekend met inkomsten uit buitenlandse bron van dezelfde aard en afkomstig uit dezelfde staat, heeft in het Duitse recht tot gevolg dat dergelijke negatieve inkomsten uit buitenlandse bron op zich genomen<sup>61</sup> buiten beschouwing worden gelaten, niet alleen bij de bepaling van het belastbare inkomen, maar eveneens bij de bepaling van het belastingtarief voor de in Duitsland verworven inkomsten.<sup>62</sup>

87. Kortom, een persoon die in Duitsland onbepert belastingplichtig is, die in een andere lidstaat eigenaar is van een woning waarin hij woont en die in die lidstaat niet beschikt over huurinkomsten, kan er geen aanspraak op maken dat bij de bepaling van de verschuldigde belasting rekening wordt gehouden met de verliezen die voortvloeien uit het eigen gebruik van de woning.

88. Daarentegen blijkt uit het dossier dat indien dezelfde persoon in Duitsland eigenaar is van een woning waarin hij woont, hij dergelijke negatieve inkomsten in aanmer-

59 — Ibidem, punt 16, en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

60 — Arrest Schumacker, reeds aangehaald (punten 36-38).

61 — Dat wil zeggen wanneer er geen inkomsten zijn uit buitenlandse bron van dezelfde aard en afkomstig uit dezelfde staat.

62 — Ik verwijs in dit verband naar de door de verwijzende rechter verschafte uitleg, die is weergegeven in punt 16 en in voetnoot 8 van deze conclusie.

king kan nemen bij de bepaling van zijn inkomstenbelasting.<sup>63</sup>

89. De Duitse belastingwetgeving heeft derhalve zeker tot gevolg dat niet-ingezetenen worden uitgesloten van een belastingvoordeel, wat voor hen een nadelig verschil in behandeling vormt.<sup>64</sup>

90. Een dergelijk verschil in behandeling vormt echter geen met het Verdrag strijdige discriminatie wanneer de ingezetenen en de niet-ingezetenen zich in beginsel in een objectief verschillende situatie bevinden.

91. Ik benadruk dat, voor zover de niet-ingezetenen, net als de echtgenoten Ritter-Coulais, hun wereldinkomen geheel of bijna geheel in Duitsland verwerven, zij vanuit het oogpunt van de toepasselijke bepalingen inzake de vaststelling van hun inkomstenbelasting geacht moeten worden zich in een vergelijkbare situatie te bevinden als personen die wonen en werken in deze lidstaat.

63 — Zie verwijzingsbeschikking, blz. 2 en 7, alsook de schriftelijke opmerkingen van de Commissie, punt 33.

64 — Hoewel de in het hoofdgeding toepasselijke belastingregeling, zoals wij hebben gezien, het resultaat is van de gecombineerde werking van de bepalingen van het DBV Duitsland-Frankrijk en die van de nationale wetgeving, zijn enkel laatstgenoemde, en meer in het bijzonder § 2a, lid 1, eerste volzin, sub 4, EStG 1987, de directe oorzaak van het verschil in behandeling tussen ingezetenen en niet-ingezetenen in Duitsland.

92. Een verschillende behandeling van belastingplichtigen die in een lidstaat werken maar daar niet wonen, en belastingplichtigen die werken en wonen in die lidstaat, die erin bestaat dat voor eerstgenoemden geen rekening kan worden gehouden met negatieve inkomsten uit onroerende goederen, vormt derhalve in zoverre een door artikel 48 van het Verdrag verboden indirecte discriminatie op grond van de woonplaats.

93. De overwegingen waarop dit standpunt is gebaseerd zijn door het Hof uiteengezet in zaken betreffende belastingvoordelen die verband houden met de persoonlijke en gezinssituatie van niet-ingezetenen belastingplichtigen.

94. Zo volgt uit de rechtspraak van het Hof dat wanneer een belastingplichtige gebruik heeft gemaakt van het recht op vrij verkeer, zijn woonstaat weliswaar zijn persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking moet nemen, maar dat de belastinggrondslag van de belastingplichtige toereikend moet zijn om dat mogelijk te maken. Wanneer dat het geval is, kan de woonstaat de persoonlijke en gezinssituatie van de ingezetenen belastingplichtige in aanmerking nemen.<sup>65</sup>

65 — Zie met name arrest van 14 september 1999, Gschwind (C-391/97, Jurispr. blz. I-5451, punten 29 en 30).

95. In dat geval kunnen de belastingvoordelen in verband met de persoonlijke en gezinssituatie van de belastingplichtige waarin is voorzien in het nationale recht van de werkstaat en die in aanmerking worden genomen bij de bepaling van de inkomstenbelasting, worden geweigerd aan niet-ingezetenen omdat aan hen vergelijkbare voordelen kunnen worden toegekend in hun woonstaat.

96. Wanneer de belastingplichtige daarentegen in zijn woonstaat niet beschikt over toereikende belastbare inkomsten om de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te kunnen nemen, dient de werkstaat dat noodzakelijkerwijs te doen.<sup>66</sup>

97. Deze rechtspraak houdt in dat het heffen van belasting over het inkomen van een belastingplichtige in zijn werkstaat of in zijn woonstaat, uiteindelijk niet tot gevolg mag hebben dat zijn persoonlijke en gezinssituatie nergens, of slechts voor een deel, in aanmerking wordt genomen.<sup>67</sup>

98. Meer in het algemeen betekent deze rechtspraak volgens mij dat de *fiscaldraagkracht van de niet-ingezetene*, die niet alleen wordt bepaald door zijn in aanmerking te nemen persoonlijke en gezinssituatie<sup>68</sup>, maar eveneens door *zijn in aanmerking te nemen totale inkomsten en verliezen*<sup>69</sup>, door de bevoegde autoriteiten niet louter op grond van zijn woonplaats verschillend mag worden beoordeeld wanneer ingezetenen en niet-ingezetenen belastingplichtigen hun belastbare inkomen geheel of bijna geheel verwerven in de belastingheffende staat.

99. Tot dat gevolg leidt echter juist een nationale wetgeving die aan niet-ingezetenen verbiedt om bij de bepaling van het belastbaar inkomen en/of het belastingtarief *negatieve inkomsten uit buitenlandse bron*, in de vorm van *gederfde huur- en pachtinkomsten, in aanmerking te nemen*, terwijl die wetgeving dat wel toestaat aan ingezetenen die eveneens hun inkomen geheel of bijna geheel verwerven in die lidstaat.

66 — Zie met name arrest van 11 augustus 1995, Wielockx (C-80/94, Jurispr. blz. I-2493).

67 — Zie arrest van 12 december 2002, De Groot (C-385/00, Jurispr. blz. I-11819), waarin het Hof heeft geoordeeld dat „[m]ethoden ter voorkoming van dubbele belastingheffing of nationale belastingregelingen die tot gevolg hebben dat dubbele belastingheffing wordt voorkomen of verzacht, [...] de belastingplichtigen van de betrokken staten echter wel ervan [moeten] verzekeren dat hun gehele persoonlijke en gezinssituatie uiteindelijk volledig en naar behoren in aanmerking wordt genomen, ongeacht de wijze waarop de betrokken lidstaten deze verplichting onderling hebben verdeeld, omdat daardoor anders een met de verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van werknemers onverenigbare ongelijke behandeling zou worden gecreëerd die niet het gevolg is van de tussen de nationale fiscale stelsels bestaande dispariteiten” (punt 101).

68 — Naar mijn mening zijn voorbeelden van belastingvoordelen die zijn verbonden aan de inaanmerkingneming van de persoonlijke en gezinssituatie: de afzwakking van de progressie van het belastingtarief voor echtparen (arrest Schumacker, reeds aangehaald), de aftrek van winst die wordt gebruikt voor de vorming van een oudedagsreserve (arrest Wielockx, reeds aangehaald) of de vermindering van belasting op grond van persoonlijke verplichtingen, zoals alimentatiebetalingen (arrest De Groot, reeds aangehaald).

69 — Hierop heeft volgens mij het arrest van 12 juni 2003, Gerritse (C-234/01, Jurispr. blz. I-5933), betrekking, ten minste het deel met betrekking tot de aftrekbaarheid van beroepskosten. Het Hof heeft immers geoordeeld dat de verdragsbepalingen met betrekking tot het vrije verkeer van diensten zich verzetten tegen een nationale regeling die in de regel niet-ingezetenen belast over hun bruto-inkomen, zonder de beroepskosten af te trekken, terwijl ingezetenen worden belast over hun netto-inkomen, na aftrek van deze kosten.

100. Om die reden ben ik van mening dat artikel 48 van het Verdrag aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale wetgeving die dergelijke discriminerende gevolgen heeft voor niet-ingezeten werknemers.

101. Ik ben mij ervan bewust dat de benadering die ik op grond van de bestaande rechtspraak verdedig, ertoe leidt dat ingezetenen en niet-ingezetenen belastingplichtigen volkomen gelijk worden gesteld met betrekking tot diverse soorten belastingvoordelen<sup>70</sup> die dikwijls onlosmakelijk zijn verbonden met economische en sociale beleidsbeslissingen, die tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren.

102. Ik wil evenwel benadrukken dat een dergelijke benadering enkel geldt wanneer de niet-ingezetenen belastingplichtige zijn inkomens geheel of bijna geheel verwerft in de belastingheffende staat. Enkel wanneer dit vaststaat, kan immers een verschillende behandeling van ingezetenen en niet-ingezetenen veranderen in een discriminerende behandeling die is verboden door de verdragsbepalingen met betrekking tot het vrije verkeer van personen.

<sup>70</sup> — Wat de verscheidenheid van de belastingvoordelen betreft waarop deze benadering een impact kan hebben, merk ik op dat bij het Hof onlangs een verzoek om een prejudiciële beslissing is ingediend door het Bundesfinanzhof, dat wenst te vernemen of „het in strijd [is] met artikel 52 EG-Verdrag wanneer een in het binnenland beperkt belastingplichtige onderdaan van een andere lidstaat anders dan een onbeperkt belastingplichtige niet het recht heeft om van zijn inkomsten de *kosten voor belastingadvies* als bijzondere uitgaven af te trekken” (cursivering van mij) (verzoek om een prejudiciële beslissing van 12 augustus 2004 in de zaak Conijn, C-346/04, nog aanhangig).

E — *Mogelijke rechtvaardiging van de indirecte discriminatie*

103. Volgens de Duitse regering wordt de onmogelijkheid om de gederfde huur- en pachtinkomsten af te trekken verklaard door de noodzaak de samenhang te handhaven van de fiscale regeling die voortvloeit uit het DBV Duitsland-Frankrijk en uit het nationale recht.

104. Deze samenhang is gelegen in het feit dat, aangezien de Bondsrepubliek Duitsland krachtens artikel 3, lid 1, van het DBV Duitsland-Frankrijk niet bevoegd is om belasting te heffen over inkomsten uit het gebruik van in Frankrijk gelegen onroerende zaken, het gerechtvaardigd is om te weigeren aan dergelijke onroerende goederen verbonden verliezen in aanmerking te nemen, omdat die verliezen niet kunnen worden verrekend met uit Frankrijk afkomstige inkomsten uit gelijke bron.

105. De genoemde belastingregeling berust bovendien op normen inzake de verdeling van de fiscale bevoegdheid, waarvan het Hof heeft erkend dat zij een verschil in fiscale behandeling kunnen rechtvaardigen. De Duitse regering verwijst in dit verband naar het reeds aangehaalde arrest Gilly.

106. De argumentatie van de Duitse regering overtuigt mij niet, in de eerste plaats omdat zij twee verschillende zaken met elkaar verward, namelijk het probleem van de fiscale aanknopingsfactoren en het probleem van de rechtvaardiging die wordt ontleend aan de noodzaak de fiscale samenhang van het toepasselijke stelsel te handhaven.

107. Wat in de eerste plaats de fiscale aanknopingsfactoren betreft, moet worden verduidelijkt dat het Hof in het arrest Gilly enkel heeft geoordeeld dat artikel 48 EG-Verdrag zich niet verzet tegen bepalingen van een bilaterale overeenkomst die fiscale aanknopingsfactoren vaststellen op basis waarvan werknemers worden ondergebracht onder de regeling van de ene of de andere lidstaat, met name naargelang zij in de particuliere dan wel in de openbare sector werkzaam zijn, en, in het laatste geval, naargelang zij al dan niet uitsluitend de nationaliteit bezitten van de staat waaronder de dienst ressorteert waarbij zij werkzaam zijn.

108. De bepalingen waar het in dat geval om gaat, stellen immers enkel vast in welke lidstaat een natuurlijke persoon zal worden onderworpen aan de inkomstenbelasting.<sup>71</sup> De verschillen die daaruit kunnen voortvloeien wat het belastingniveau in de ene of de andere lidstaat betreft, zijn een gevolg van

het feit dat de tarieftabellen voor de directe belastingen niet op communautair vlak zijn geharmoniseerd.

109. In de onderhavige zaak zijn daarentegen de regels met betrekking tot de bepaling van het belastbaar inkomen en de vaststelling van het belastingtarief aan de orde. De bepalingen van het DBV Duitsland-Frankrijk en het EStG 1987 die tot gevolg hebben dat natuurlijke personen zoals de echtgenoten Ritter-Coulais in Duitsland worden onderworpen aan de inkomstenbelasting, zijn volstrekt niet aan de orde, omdat de echtgenoten Duitse onderdanen zijn, die als leraar werkzaam zijn in een openbare middelbare school in Duitsland.

110. Deze zaak heeft evenmin rechtstreeks betrekking op de regel inzake de verdeling van de fiscale bevoegdheid zoals neergelegd in artikel 3, lid 1, van het DBV Duitsland-Frankrijk, volgens hetwelk „de inkomsten uit het gebruik van onroerende zaken enkel belastbaar [zijn] in de verdragsluitende staat waar zij zijn gelegen.”

111. Het feit dat *verliezen* uit het gebruik van onroerende zaken in Duitsland niet in aanmerking worden genomen vloeit immers niet voort uit dit artikel maar, zoals wij hebben gezien, enkel uit het nationale recht.

<sup>71</sup> — Dat blijkt uit „de bevoegdheid van de overeenkomstsluitende partijen om, teneinde dubbele belastingen af te schaffen, de criteria ter verdeling van de heffingsbevoegdheid vast te stellen” (arrest Gilly, reeds aangehaald, punt 30).

112. Wat in de tweede plaats het argument betreft inzake de noodzaak de fiscale samenhang van het toepasselijke stelsel te waarborgen, is het bekend dat het Hof dit argument herhaaldelijk heeft afgewezen en er daarbij op heeft gewezen dat in de gevallen waarin het heeft aanvaard dat deze noodzaak een regeling kan rechtvaardigen die de fundamentele vrijheden zou kunnen beperken<sup>72</sup>, er een rechtstreeks verband bestond tussen, enerzijds, de aftrekbaarheid van in het kader van ouderdoms- en overlijdensverzekeringen voldane premies en, anderzijds, de heffing van belasting over de ter zake ontvangen uitkeringen.<sup>73</sup>

113. Opdat de noodzaak de fiscale samenhang van het toepasselijke stelsel te handhaven een geldige rechtvaardiging kan vormen, dient er derhalve een rechtstreeks verband te bestaan tussen de toekenning van een belastingvoordeel en de opheffing van dat voordeel door een belastingheffing en dienen de aftrek en de heffing plaats te vinden in het kader van dezelfde belasting, die een en dezelfde belastingplichtige treft.

114. Ik ben van mening dat in het onderhavige geval een dergelijk verband ontbreekt tussen, enerzijds, de aftrek van gederfde

huurinkomsten bij de bepaling van de inkomstenbelasting in de werkstaat en, anderzijds, de heffing van belasting over inkomsten uit onroerende zaken in de lidstaat waar de goederen zijn gelegen.

115. Het lijkt mij derhalve uitgesloten dat een onderscheid tussen ingezetenen en niet-ingezetenen, zoals dat is ingevoerd door de Duitse wetgeving, kan worden gerechtvaardigd door de noodzaak de fiscale samenhang van het toepasselijke stelsel te waarborgen.

116. Overigens wijst niets erop dat de gederfde huurinkomsten in het onderhavige geval in latere belastingjaren in de woonstaat in aanmerking zouden kunnen worden genomen.

117. Ten slotte kan een vermindering van de belastinginkomsten, zoals de verwijzende rechter benadrukt, niet worden aangemerkt als een dwingende reden van algemeen belang die kan worden ingeroepen ter rechtvaardiging van een met een fundamentele vrijheid strijdige nationale maatregel.<sup>74</sup>

72 — Het betreft de arresten van 28 januari 1992, *Bachmann* (C-204/90, Jurispr. blz. I-249, punt 28) en *Commissie/België* (C-300/90, Jurispr. blz. I-305, punt 21).

73 — Zie met name arrest *De Groot*, reeds aangehaald (punt 108).

74 — Zie met name arrest van 6 juni 2000, *Verkooijen* (C-35/98, Jurispr. blz. I-4071, punt 59).

## V — Conclusie

118. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging op de prejudiciële vragen van het Bundesfinanzhof als volgt te antwoorden:

„Artikel 48 EEG-Verdrag (nadien artikel 48 EG-Verdrag, thans, na wijziging, artikel 39 EG) moet aldus worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat onderdanen van een lidstaat die in Duitsland onbepaald belastingplichtig zijn en aldaar inkomsten uit loondienst ontvangen, er geen aanspraak op kunnen maken dat bij de bepaling van hun belastbaar inkomen in Duitsland of van het belastingtarief voor hun inkomsten in die lidstaat rekening wordt gehouden met in een andere lidstaat ontstane negatieve inkomsten uit verhuur en verpachting die voortvloeien uit het eigen gebruik van hun woning.”