

Downloaded via the EU tax law app / web

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

18. december 2014 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – etableringsfrihed – skattelovgivning – indkomstskat – ikke-hjemmehørende skattepligtige person – fradragsret for udgifter til et fredet bygningsværk, der anvendes som privatbolig – manglende fradragsret for et bygningsværk alene med henvisning til, at det ikke er fredet i beskatningsstaten, uanset om det er fredet i bopælslandet«

I sag C-87/13,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) ved afgørelse af 1. februar 2013, indgået til Domstolen den 21. februar 2013, i sagen:

Staatssecretaris van Financiën

mod

X

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta, Domstolens vicepræsident, K. Lenaerts, som fungerende dommer i Anden Afdeling, og dommerne J.-C. Bonichot (refererende dommer), A. Arabadjiev og J.L. da Cruz Vilaça,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- X ved F. Engelen, S. Douma og G. Boulogne, som rådgivere
- den nederlandske regering ved B. Koopman og M. Bulterman, som befuldmægtigede
- den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede
- den spanske regering ved A. Rubio González, som befuldmægtiget
- den franske regering ved D. Colas og J.-S. Pilczer, som befuldmægtigede
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato P. Gentili

- Det Forenede Kongeriges regering ved S. Brighthouse, som befuldmægtiget, bistået af barrister R. Hill
 - Europa-Kommissionen ved W. Roel, og W. Mölls, som befuldmægtigede,
- og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 4. september 2014, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 49 TEUF og 63 TEUF.

2 Anmodningen er indgivet under en tvist mellem Staatssecretaris van Financiën (statssekretæren for finansielle spørgsmål) og X vedrørende de nederlandske skattemyndigheders afslag på at lade den afgiftspligtige person X fradrage visse udgifter i sin indkomst, hvilke er udgifter, der er afholdt til vedligeholdelse af hans bopæl – et i Belgien beliggende slot, der er fredet i henhold til denne medlemsstats lovgivning om fredede bygningsværker – alene med den begrundelse, at slottet ikke er fredet i henhold til lovgivningen om fredede bygningsværker i Nederlandene.

Nederlandsk ret

3 Artikel 2.5, stk. 1, i wet inkomstenbelasting 2001 (lov om indkomstskat af 2001) i den affattelse, der finder anvendelse på hovedsagen (herefter »indkomstskatteloven«), bestemmer:

»Enhver indenlandsk skattepligtig person, som kun er bosat i Nederlandene en del af kalenderåret, og enhver udenlandsk skattepligtig person, som er bosat i en anden medlemsstat i Den Europæiske Union, på de nederlandske øer Bonaire, St. Eustatius eller Saba eller i et tredjeland som fastsat ved ministeriel bekendtgørelse, med hvilket Kongeriget Nederlandene har indgået en overenskomst om undgåelse af dobbeltbeskatning og om udveksling af information, og som er skattepligtig i nævnte medlemsstat, på de nederlandske øer Bonaire, St. Eustatius eller Saba eller nævnte tredjeland, kan vælge at være omfattet af de bestemmelser i denne lov, som finder anvendelse på hjemmehørende skattepligtige personer. [...]«

4 Lovens artikel 3.1 bestemmer:

»1. Skattepligtig indkomst oppebåret ved arbejde eller gennem fast ejendom består af summen af indtægter fra erhvervsarbejde og fast ejendom fratrukket eventuelle tab, der er forbundet med erhvervsarbejdet eller den faste ejendom (afsnit 3.13).

2. Indkomst oppebåret ved arbejde eller fra fast ejendom består af det sammenlagte beløb af:

- a. skattepligtig indkomst fra erhvervsvirksomhed (afsnit 3.2)
- b. skattepligtig løn (afsnit 3.3)
- c. skattepligtig indkomst fra anden virksomhed (afsnit 3.4)
- d. skattepligtige periodiske tillæg og udbetalinger (afsnit 3.5)
- e. skattepligtig indkomst af egen bolig (afsnit 3.6)

- f. negative udgifter forbundet med forsikring mod indkomsttab (afsnit 3.8), og
- g. negative personfradrag (afsnit 3.9)

fratrullet:

- h. fradrag for ikke foreliggende eller ubetydelig gæld i egen bolig (afsnit 3.6a)
- i. omkostninger forbundet med forsikring mod indkomsttab (afsnit 3.7), og
- j. personfradrag (kapitel 6).«

5 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at den skattepligtige indkomst fra den skattepligtiges bolig bestemmes skønsmæssigt ud fra en fast procentsats af boligens værdi.

6 Indkomstskattelovens kapitel 6 indeholder bl.a. særlige regler for fradrag af udgifter til en fredet bygning. Fradragsretten foreligger både hvad angår egen bolig og fredede bygningsværker, hvoraf der oppebæres indtægter fra opsparing og investering som omhandlet i lovens kapitel 5, dvs. sekundære boliger og investeringsejendomme. I henhold til indkomstskattelovens artikel 6.31, sammenholdt med lovens artikel 2, ab initio, og litra g), kan udgifter til et fredet bygningsværk, forudsat at de overstiger en vis tærskel på særlige betingelser godkendes som personbestemte fradrag. Disse betingelser har ingen sammenhæng med personen eller den skattepligtiges skatteevne. Såfremt det fredede bygningsværk anses for privat bolig, er formålet med disse regler at muliggøre et fradrag for vedligeholdelsesudgifter inden for rammerne af den faste procentsats, som er nævnt i ovenstående præmis.

7 Indkomstskattelovens artikel 6.2 med overskriften »Hensyntagen til personfradrag« har følgende ordlyd:

»1. Et personfradrag nedsætter indtægterne fra arbejde og bolig i kalenderåret, men ikke videre end til nul.

2. Såfremt personfradraget ikke nedsætter indkomsten fra arbejde eller fra bolig i det pågældende skatteår, nedsætter det den skattepligtige indkomst af opsparing og investeringen i regnskabsåret, men ikke videre end til nul.

3. Såfremt personfradraget ikke nedsætter indkomsten fra arbejde eller fra bolig eller indkomsten fra opsparing og investeringen i det pågældende regnskabsår, nedsætter det indtægterne fra en betydelig kapitalandel i det pågældende skatteår, men ikke videre end til nul.

4. I henhold til stk. 1 og 3 fastsættes indtægterne fra arbejde og bolig eller fra en betydelig kapitalandel inden for det pågældende skatteår uden hensyntagen til indkomst, som skal beholdes.

5. I tilfælde af nedsættelse er det først og fremmest de særlige vedligeholdelsesudgifter, som er omhandlet i artikel 6.1, stk. 2, litra c), der skal tages i betragtning.«

8 Artikel 6 i Monumentenwet 1988 (lov om fredede bygningsværker 1988) i den affattelse, der finder anvendelse på hovedsagen (herefter »lov om fredede bygningsværker«), bestemmer:

»1. Ministeren fører for hver kommune et register over fredede bygningsværker. Ministeren optager de fredede bygningsværker i registret, som han har udpeget, forudsat at der ikke er fremsat klage herimod, eller en sådan klage er afvist.

2. Ministeren fremsender en kopi af enhver optagelse i registret til alle provinsregeringer, borgmesteren og kommunalbestyrelsen.

3. Den kopi, som tilstilles borgmesteren og kommunalbestyrelserne, indleveres til kommunens sekretariat til høring. Enhver kan indfinde sig der og indhente en kopi for egen regning.«

9 Lovens artikel 7 bestemmer:

1. Artikel 3, stk. 2-6, og artikel 4 og 6 finder ikke anvendelse, såfremt det fredede bygningsværk ikke befinder sig på en kommunes område.

2. Enhver behørig minister skal, inden der træffes afgørelse om et bygningsværk, som er omfattet af stk. 1, høre Rådet.

3. Ministeren fører et nationalt register, hvori optages de bygningsværker, som er omfattet af stk. 1, og som er udpeget af ministeren, forudsat at der ikke er fremsat nogen klager mod optagelsen, eller en sådan klage er blevet afvist. Der sendes et eksemplar af optagelsen til den myndighed, der forvalter det omhandlede område samt til provinsregeringerne, såfremt bygningsværket befinder sig på en provins' område.«

10 Lovens artikel 3 fastsætter følgende nærmere regler for fredning af bygningsværker:

»1. Ministeren kan ex officio erklære et bygningsværk for fredet.

2. Inden der træffes afgørelse om fredning af et bygningsværk, skal den pågældende minister høre borgmesteren og kommunalbestyrelsen i den kommune, hvor bygningen befinder sig, såvel som provinsregeringerne, såfremt bygningen befinder sig uden for de byområder, der er udpeget i henhold til færdselsloven af 1994.

3. De personer, som er udpeget som ejere eller som rettighedshavere, skal underrettes af ministeren om den i stk. 2 omhandlede anmodning om udtalelse.

4. Borgmesteren og kommunalbestyrelsen giver de i stk. 3 omhandlede personer mulighed for at blive hørt, og gennemfører det i artikel 2, stk. 2, omhandlede samråd.

5. Borgmesteren og kommunalbestyrelsen indleverer deres udtalelse inden for fem måneder, henholdsvis fire måneder for så vidt angår provinsregeringerne, efter at den i stk. 2 omhandlede anmodning om udtalelse blev fremsendt.

6. Inden ti måneder efter, at anmodning om udtalelse blev fremsendt til borgmesteren og provinsregeringerne, træffer ministeren afgørelse efter høring af Rådet.«

11 Selv om loven om fredede bygningsværker ikke udtrykkeligt kræver, at et bygningsværk skal være beliggende på nederlandsk område, lægger den forelæggende ret til grund, at en sådan betingelse ifølge forarbejderne til loven nødvendigvis kan udledes af lovens generelle opbygning.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12 X, der er nederlandsk statsborger, flyttede i 2004 fra Nederlandene til Belgien for dér at bosætte sig på et slot, som han er ejer af.

13 I Belgien er slottet beskyttet som et fredet bygningsværk. I Nederlandene er det derimod ikke optaget i nogen af de registre, der er omhandlet i artikel 6 og 7 i loven om fredede bygningsværker.

14 Under det i hovedsagen omhandlede skatteår udøvede X i Nederlandene beskæftigelse som direktør i et selskab, i hvilket han var eneaktionær. Han oppebar ikke nogen arbejdsindkomst i Belgien.

15 Da han havde valgt den beskatningsordning, der gælder for skattepligtige med bopæl i Nederlandene, angav han sine indtægter i denne medlemsstat, idet han fradrog 18 140 EUR fra indkomsten for udgifter til vedligeholdelse og afskrivning af slottet, som han benyttede som sin bolig i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i den nederlandske indkomstskattelov.

16 Der blev efterfølgende fremsat en efteropkrævning for dette fradrag over for X med den begrundelse, at betingelsen i indkomstskattelovens artikel 6.31, stk. 2, hvorefter bygningsværker skal være optaget i et af de registre, som er omhandlet i artikel 6 og 7 i loven om fredede bygninger, ikke var opfyldt.

17 Rechtbank Breda fandt, at fradragsretten ikke kunne begrænses til bygningsværker i Nederlandene, og gav X medhold i den sag, som X havde anlagt til prøvelse af denne ansættelse. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch forkastede den af de nederlandske skattemyndigheder iværksatte appel. Staatssecretaris van Financiën iværksatte herefter kassationsanke ved Hoge Raad der Nederlanden.

18 På denne baggrund har Hoge Raad der Nederlanden besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er EU-retten, særligt bestemmelserne om etableringsretten og de frie kapitalbevægelser, til hinder for, at en indbygger i Belgien, som efter sin flytning bliver beskattet i Nederlandene som hjemmehørende, og som har haft udgifter til et slot i Belgien, der i Belgien er klassificeret som fredet bygningsværk og seværdighed, og som han benytter til privat bolig, ikke må fradrage disse udgifter i sin indkomstskat i Nederlandene, fordi slottet ikke er registreret som fredet bygningsværk i Nederlandene?

2) Har det herved nogen betydning, om den pågældende ved at vælge en progressiv sats for beskatningen af nuværende og fremtidige indkomster fra rørlige formuegoder kan fradrage omkostningerne i sin indkomstskat af disse indkomster i sit bopælsland Belgien?«

Om de præjudicielle spørgsmål

19 Med disse spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 49 TEUF og 63 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter – henset til beskyttelsen af den nationale kulturarv – adgangen til fradrag for udgifter vedrørende fredede bygningsværker alene er forbeholdt ejere af bygningsværker, som er beliggende på dens område.

20 Det skal indledningsvis præciseres, at selv om såvel de frie kapitalbevægelser som etableringsfriheden er påvirket, skal de omformulerede spørgsmål i hovedsagen vurderes i lyset af etableringsfriheden.

21 Artikel 49 TEUF finder nemlig anvendelse på enhver borger i en medlemsstat uanset nationalitet, som er indehaver af en kapitalandel i et selskab i en anden medlemsstat, der giver ham en sådan indflydelse på beslutningerne i dette selskab, at han kan træffe afgørelse om dets drift (jf. dom N, C-470/04, EU:C:2006:525, præmis 27).

22 Dette er tilfældet for så vidt angår X, som under det i hovedsagen omhandlede skatteår havde valgt bopæl i Belgien samtidig med, at han i Nederlandene forestod ledelsen af det nederlandske selskab, som han var eneaktionær i.

23 Ifølge fast retspraksis er artikel 49 TEUF til hinder for enhver form for nationale regler, som ganske vist måtte finde anvendelse uden forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, men som kan gøre det vanskeligere eller mindre attraktivt for unionsborgerne at udøve den i EUF-traktaten sikrede etableringsfrihed (jf. bl.a. dom Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

24 Det må konstateres, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning udgør en restriktion for etableringsfriheden.

25 I en situation som den omhandlede, hvor X, der ikke er bosat i Nederlandene, men som har valgt at blive beskattet som hjemmehørende, eftersom han udøver hele sin virksomhed i denne medlemsstat, medfører denne lovgivning nemlig en forskelsbehandling af skattepligtige personer, som bor i et fredet bygningsværk afhængigt af, om deres bolig er beliggende i denne medlemsstat eller ej.

26 En sådan forskelsbehandling kan dermed afholde skattepligtige personer, der som bolig benytter et fredet bygningsværk beliggende på en medlemsstats område, fra at udøve deres virksomhed i en anden medlemsstat.

27 Der vil imidlertid kun kunne foreligge forskelsbehandling mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i traktatens forstand, hvis det, uanset at de har bopæl i forskellige medlemsstater, godtgøres, at de to kategorier af skattepligtige under hensyn til formålet med og indholdet af de pågældende nationale bestemmelser befinder sig i en sammenlignelig situation (jf. dom Kommissionen mod Estland, C-39/10, EU:C:2012:282, præmis 51).

28 Domstolen finder imidlertid, at dette ikke er tilfældet i hovedsagen.

29 Formålet med den i hovedsagen omhandlede lovgivning, således som det bl.a. fremgår af forarbejderne til lovforslaget til indkomstskatteloven, er nemlig at beskytte og bevare Nederlandenes kulturelle og historiske arv gennem indførelse af en særlig fradragsret for visse udgifter til fredede bygningsværker, bl.a. sådanne bygningsværker, der af ejeren benyttes som bolig.

30 Det er desuden under hensyn til dette formål, at Kongeriget Nederlandene har ladet skattepligtige, som ejer fredede bygningsværker, der er beliggende i Nederlandene, være omfattet af denne fradragsret, selv om de er bosiddende i en anden medlemsstat, således som det fremgår af den nederlandske regerings skriftlige indlæg.

31 Den omstændighed, at fradragsretten, hvis formål er at bevare Nederlandenes kulturelle og historiske arv, alene forbeholdes ejere af fredede bygningsværker, der er beliggende på nationalt område, står således i nøje sammenhæng med det af den nationale lovgiver forfulgte mål.

32 Den forskelsbehandling, som dette fører til, gælder således kategorier af skattepligtige personer, som ikke kan anses for at befinde sig i objektivt sammenlignelige situationer.

33 Det kan kun forholde sig anderledes, hvis den skattepligtige person godtgør, at det bygningsværk, som han ejer, til trods for at det er beliggende i en anden medlemsstat end Nederlandene, alligevel udgør en del af den nederlandske kulturelle og historiske arv, og at denne omstændighed indebærer, at bygningsværket er omfattet af beskyttelsen i henhold til den nederlandske lov om fredede bygningsværker, selv om det er beliggende uden for den pågældende medlemsstats grænser.

34 Henset til de ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter – henset til beskyttelsen af den nationale kulturelle og historiske arv – adgangen til fradrag for udgifter vedrørende fredede bygningsværker alene er forbeholdt ejere af bygningsværker, som er beliggende på dens område, for så vidt som dette også er muligt for ejere af bygningsværker, som kan udgøre en del af denne medlemsstats kulturelle og historiske arv, selv om de er beliggende i en anden medlemsstat.

Sagens omkostninger

35 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale 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 (Anden Afdeling) for ret:

Artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter – henset til beskyttelsen af den nationale kulturelle og historiske arv – adgangen til fradrag for udgifter vedrørende fredede bygningsværker alene er forbeholdt ejere af bygningsværker, som er beliggende på dens område, for så vidt som dette også er muligt for ejere af bygningsværker, som kan udgøre en del af denne medlemsstats kulturelle og historiske arv, selv om de er beliggende i en anden medlemsstat.

Underskrifter

* Processprog: nederlandsk.