

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 18 december 2014 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Etableringsfrihet – Skattelagstiftning – Inkomstskatt – Skattskyldig person utan hemvist i landet – Avdragsrätt för kostnader hänförliga till ett byggnadsminne som bebos av dess ägare – Nekat rätt till avdrag för ett byggnadsminne endast på den grunden att det inte förklarats för byggnadsminne i beskattningsstaten, trots att det förklarats för byggnadsminne i bosättningsstaten”

I mål C-87/13,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) genom beslut av den 1 februari 2013, som inkom till domstolen den 21 februari 2013, i målet

Staatssecretaris van Financiën

mot

X,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta, domstolens vice ordförande K. Lenaerts, tillförordnad domare på andra avdelningen, samt domarna J.-C. Bonichot (referent), A. Arabadjiev och J.L. da Cruz Vilaça,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- X, genom F. Engelen, S. Douma och G. Boulogne, samtliga i egenskap av rådgivare,
- Nederländernas regering, genom B. Koopman och M. Bulterman, båda i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,
- Spaniens regering, genom A. Rubio González, i egenskap av ombud,
- Frankrikes regering, genom D. Colas och J. S. Pilczer, båda i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av P. Gentili, avvocato dello Stato,

- Förenade kungarikets regering, genom S. Brighthouse, i egenskap av ombud, biträdd av R. Hill, barrister,
 - Europeiska kommissionen, genom W. Roels, och W. Mölls, båda i egenskap av ombud,
- och efter att den 4 september 2014 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,
följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF.
- 2 Begäran om förhandsavgörande har framställts i ett mål mellan Staatssecretaris van Financiën (statssekreteraren för finansiella frågor) och X. Målet rör den nederländska skattemyndighetens beslut att inte godta att den skattskyldiga personen X gör avdrag från sina inkomster för vissa kostnader som har anknytning till underhållet av dennes bostad, som utgörs av ett slott som är beläget i Belgien och som är skyddat enligt den medlemsstatens lagstiftning om byggnadsminnen, endast på den grunden att slottet inte är skyddat enligt lagstiftningen om byggnadsminnen i Konungariket Nederländerna.

Nederländsk rätt

- 3 Artikel 2.5 punkt 1 i 2001 års inkomstskattelag (wet inkomstenbelasting 2001) hade följande lydelse i den version som är tillämplig på det nationella målet (nedan kallad inkomstskattelagen):

”De personer som är obegränsat skattskyldiga men som inte bor i Nederländerna under hela kalenderåret, samt de personer som är begränsat skattskyldiga och som omfattas av skattesystemet i en annan av Europeiska unionens medlemsstater, i en av de nederländska öarna Bonaire, Sint-Eustatius och Saba, eller i en annan genom förordning angiven stat med vilken Nederländerna har ingått ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning som föreskriver ett informationsutbyte, på grund av att de har hemvist där, får välja att omfattas av de regler i inkomstskattelagen som tillämpas på personer som är obegränsat skattskyldiga ...”

- 4 Enligt artikel 3.1 i denna lag gäller följande:

”1. Beskattningsbara förvärsinkomster och inkomster från bostadsinnehav är summan av förvärsinkomsterna och inkomsterna från bostadsinnehav minskat med förlusterna i dessa inkomstslag (avsnitt 3.13).

2. Förvärsinkomsterna och inkomsterna från bostadsinnehav består av det sammanlagda beloppet av

- a. beskattningsbar vinst i inkomstslaget näringsverksamhet (avsnitt 3.2),
- b. beskattningsbar lön (avsnitt 3.3),
- c. beskattningsbart resultat från övriga verksamheter (avsnitt 3.4),
- d. beskattningsbara periodiska stöd och utbetalningar (avsnitt 3.5),
- e. beskattningsbara inkomster från egen bostad (avsnitt 3.6),

- f. negativa kostnader för försäkring mot inkomstbortfall (avsnitt 3.8) och
- g. negativa personliga avdrag (avsnitt 3.9)

minskade med

- h. avdrag för avsaknad eller obetydlig skuldsättning för egen bostad (avsnitt 3.6a),
- i. kostnader för försäkring mot inkomstbortfall (avsnitt 3.7) och
- j. personliga avdrag (kapitel 6).”

5 Det framgår av beslutet om hänskjutande att de beskattningsbara inkomsterna från den skattskyldiga personens bostad fastställs skönsmässigt enligt en viss procentsats av bostadens värde.

6 Kapitel 6 i inkomstskattelagen innehåller bland annat särskilda regler om avdrag som får göras för kostnader för ett byggnadsminne. Avdragsrätten föreligger såväl för egna bostäder som för byggnadsminnen som ger upphov till beskattningsbara inkomster i inkomstlaget sparande och investeringar som avses i kapitel 5 i nämnda lag, det vill säga fritidshus och investeringsfastigheter. Enligt artikel 6.31 i inkomstskattelagen, jämförd med artikel 6.1 punkt 2 g i nämnda lag, kan personliga avdrag göras för kostnader för ett byggnadsminne under vissa villkor och förutsatt att dessa överskrider ett visst tröskelvärde. Nämnda villkor är inte kopplade till personen i fråga eller till den skattskyldiges betalningsförmåga. I de fall där byggnadsminnet är att betrakta som en egen bostad syftar dessa regler till att möjliggöra avdrag för underhållskostnader inom den schablonmässiga gräns som nämndes i föregående punkt.

7 Artikel 6.2 i inkomstskattelagen, med rubriken ”Beaktande av personliga avdrag”, lyder enligt följande:

- ”1. Ett personligt avdrag leder till en minskning av förvärvsinkomsterna och inkomsterna från bostadsinnehav under det berörda kalenderåret, men inkomstbeloppet kan inte bli lägre än noll.
- 2. I den mån det personliga avdraget inte minskar förvärvsinkomsterna och inkomsterna från bostadsinnehav för det berörda kalenderåret ska avdraget göras från inkomsterna under året i inkomstlaget sparande och investeringar, men inkomstbeloppet kan inte bli lägre än noll.
- 3. I den mån det personliga avdraget inte minskar förvärvsinkomsterna och inkomsterna från bostadsinnehav eller den beskattningsbara inkomsten från sparande och investeringar för det berörda kalenderåret ska avdraget göras från inkomsterna från betydande inflytande i bolag för året, men inkomstbeloppet kan inte bli lägre än noll.
- 4. Vid tillämpningen av den första och den tredje punkten ska förvärvsinkomsterna, inkomsterna från bostadsinnehav samt inkomsterna från betydande inflytande i bolag fastställas utan beaktande av inkomster som ska behållas.
- 5. Vid en minskning ska de särskilda kostnader för underhåll som avses i artikel 6.1 punkt 2 d beaktas först.”

8 I artikel 6 i 1988 års lag om byggnadsminnen (Monumentenwet 1988), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad lagen om byggnadsminnen), föreskrivs följande:

- ”1. Behörig minister ska, för varje kommun, föra ett register över skyddade byggnader. De

byggnader som ministern har förklarat för byggnadsminnen skrivs in i registret om ingen invändning har framförts mot beslutet eller om en sådan invändning har underkänts.

2. Behörig minister ska vid varje sådant tillfälle skicka en kopia av registreringen till provinsstyrelserna och till kommunstyrelserna.

3. Den avskrift som har skickats till kommunstyrelserna förvaras på kommunens kansli för kommuninvånarnas information. Vem som helst kan infinna sig där och på egen bekostnad erhålla kopior.”

9 I artikel 7 i denna lag föreskrivs följande:

”1. Artiklarna 3.2–3.6, 4 och 6 är inte tillämpliga om byggnadsminnet inte är beläget inom en kommun.

2. Behörig minister ska före antagandet av ett beslut med avseende på ett sådant byggnadsminne som avses ovan i punkt 1 höra rådet.

3. Behörig minister ska föra ett nationellt register i vilket sådana byggnader som avses i punkt 1 och som ministern har förklarat för byggnadsminnen skrivs in om ingen invändning har framförts mot beslutet eller om en sådan invändning har underkänts. En avskrift av registreringen skickas till den myndighet som förvaltar det berörda området samt till provinsstyrelsen för det fall byggnadsminnet befinner sig inom en provins.”

10 I artikel 3 i samma lag anges att det ska gå till på följande sätt när en fastighet förklaras för byggnadsminne:

”1. Behörig minister kan på eget initiativ förklara en byggnad för byggnadsminne.

2. Behörig minister ska före antagandet av ett beslut i ett sådant ärende begära ett utlåtande från kommunstyrelsen i den kommun där byggnadsminnet är beläget, samt från provinsstyrelsen för det fall byggnadsminnet är beläget utanför det bebyggda området enligt 1994 års lag om vägtrafik (Wegenverkeerswet 1994).

3. De personer som i fastighetsregistret anges som fastighetsägare eller rättighetsinnehavare ska underrättas av behörig minister om den begäran om utlåtande som avses i punkt 2.

4. Kommunstyrelsen bereder de intressenter som avses i punkt 3 tillfälle att yttra sig och genomför det samråd som avses i artikel 2 punkt 2.

5. Kommunstyrelsen och provinsstyrelsen lämnar sina utlåtanden inom fem månader respektive fyra månader efter det att den begäran om utlåtande som avses i punkt 2 skickas.

6. Behörig minister antar sitt beslut inom tio månader efter det datum då begäran om utlåtande skickades till kommunstyrelsen och efter att ha hört rådet.”

11 Trots att lagen om byggnadsminnen inte innehåller något uttryckligt krav på att byggnadsminnet måste vara beläget i Nederländerna anser den hänskjutande domstolen det vara utrett att ett sådant krav nödvändigtvis följer av systematiken i lagen, enligt vad som framgår av lagens förarbeten.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12 X är en nederländsk medborgare som under år 2004 flyttade från Nederländerna till Belgien

för att där bosätta sig i ett slott som han är ägare till.

13 I Belgien är slottet skyddat såsom byggnadsminne. I Nederländerna däremot är slottet inte inskrivet i något av de register som nämns i artikel 6 eller artikel 7 i lagen om byggnadsminnen.

14 Under det räkenskapsår som var i fråga i det nationella målet innehade X i Nederländerna rollen som verkställande direktör i ett bolag i vilket han själv var den enda aktieägaren. Han hade ingen förvärvsinkomst i Belgien.

15 X hade valt att låta sig omfattas av reglerna för personer som är obegränsat skattskyldiga i Nederländerna. Han deklarerade sålunda sina inkomster i Nederländerna och yrkade avdrag med 18 140 euro för kostnader som han hade haft för underhåll och avskrivning av slottet, vilket han hade gjort till sin egen bostad i den nederländska inkomstskattelagens mening.

16 Detta avdrag blev föremål för omprövning och X påfördes ytterligare skatt på grund av att det villkor i artikel 6.31 punkt 2 i inkomstskattelagen som säger att byggnadsminnet måste vara inskrivet i ett av de register som avses i artiklarna 6 och 7 i lagen om byggnadsminnen inte var uppfyllt.

17 Rechtbank Breda fann att avdragsrätten inte kunde begränsas till att enbart gälla för sådana byggnader som är belägna i Nederländerna och biföll X:s överklagande av omprövningsbeslutet. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ogillade överklagandet från den nederländska skattemyndigheten. Staatssecretaris van Financiën överklagade till Hoge Raad der Nederlanden.

18 Mot denna bakgrund beslutade Hoge Raad der Nederlanden att vilandeförklara målet och att till domstolen hänskjuta följande frågor.

”1) Utgör EU-rätten, och särskilt bestämmelserna om etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital, hinder för att en invånare i Belgien som på egen begäran beskattas i Nederländerna såsom obegränsat skattskyldig och som har haft utgifter för ett slott som han eller hon använder som sin egen bostad – ett slott som är beläget i Belgien och som där har förklarats för byggnadsminne och skyddad bymiljö – nekas att göra avdrag för dessa kostnader vid inkomstbeskattningen i Nederländerna, på grund av att slottet inte är registrerat i Nederländerna som skyddat byggnadsminne?

2) I vilken mån är det härvid av betydelse huruvida den berörda personen vid inkomstbeskattningen i sitt bosättningsland Belgien kan dra av dessa kostnader från sina aktuella eller framtida inkomster av kapital genom att välja att låta dessa inkomster bli föremål för en progressiv beskattning?”

Prövning av tolkningsfrågorna

19 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artiklarna 49 FEUF och 63 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken – med hänvisning till det nationella kulturarvet – avdragsrätten för kostnader hänförliga till byggnadsminnen är förbehållen ägare till byggnadsminnen som är belägna inom landet.

20 Först och främst påpekar domstolen att även om såväl den fria rörligheten för kapital som etableringsfriheten kan påverkas är det mot bakgrund av etableringsfriheten som de sålunda omformulerade frågorna i det nationella målet ska besvaras.

21 Artikel 49 FEUF är nämligen tillämplig på samtliga personer som, oavsett medborgarskap, är bosatta i en medlemsstat och har ett andelsinnehav i ett bolag i en annan medlemsstat som ger

ett bestämmande inflytande över bolagets beslut och möjlighet att fastställa dess verksamhet (se dom N, C-470/04, EU:C:2006:525, punkt 27).

22 På detta sätt förhåller det sig med X, som under det räkenskapsår som är ifråga i det nationella målet hade delgivningsadress i Belgien samtidigt som han i Nederländerna skötte verksamheten i ett bolag som hade bildats i enlighet med nederländsk rätt och i vilket han var den enda aktieägaren.

23 Det framgår av fast rättspraxis att artikel 49 FEUF utgör hinder för varje nationell åtgärd som – även om den är tillämplig utan åtskillnad på grund av nationalitet – kan göra det svårare eller mindre attraktivt för unionens medborgare att utöva den etableringsfrihet som garanteras genom EUF-fördraget (se, bland annat, dom Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

24 Domstolen finner att lagstiftningen i det nationella målet utgör en inskränkning av etableringsfriheten.

25 I en sådan situation som den nu aktuella, där X inte är bosatt i Nederländerna men, på grund av att han utövar hela sin verksamhet i den medlemsstaten, har valt att omfattas av reglerna för personer som är obegränsat skattskyldiga i den medlemsstaten, innebär denna lagstiftning nämligen en skillnad i behandling av skattskyldiga personer som bebor ett byggnadsminne beroende på om deras bostad är belägen inom landet eller ej.

26 Denna skillnad i behandling kan medföra att skattskyldiga personer vars bostad utgörs av ett byggnadsminne som är beläget i en medlemsstat avhålls från att utöva verksamhet i en annan medlemsstat.

27 En diskriminering i fördragets mening mellan å ena sidan personer som har hemvist i landet och å andra sidan personer som inte har det, kan dock endast föreligga om det med beaktande av de nationella bestämmelsernas syfte och innehåll kan visas att dessa båda kategorier av skattskyldiga personer – trots att de har hemvist i olika medlemsstater – befinner sig i jämförbara situationer (se dom kommissionen/Estland, C-39/10, EU:C:2012:282, punkt 51).

28 Domstolen finner att så inte är fallet i det nationella målet.

29 Syftet med den nationella lagstiftningen i det nationella målet är nämligen, enligt vad som framgår av bland annat motiven till lagen om inkomstskatt, att bevara och slå vakt om Nederländernas kulturarv och historiska arv genom införandet av en särskild avdragsrätt för vissa kostnader som är hänförliga till byggnadsminnen, bland annat sådana byggnadsminnen som ägaren använder som bostad.

30 Det är för övrigt med hänsyn till det syftet som Konungariket Nederländerna har låtit denna avdragsrätt omfatta även skattskyldiga personer som äger ett byggnadsminne i Nederländerna men som själva har hemvist i en annan medlemsstat, vilket framgår av det skiftliga yttrandet från den nederländska regeringen.

31 Att låta en avdragsrätt vars syfte är att bevara Nederländernas kulturarv och historiska arv vara förbehållen ägarna till sådana byggnadsminnen som är belägna inom landet, är således en naturlig följd av den nationella lagstiftarens målsättning.

32 Den skillnad i behandling som detta leder till gäller således kategorier av skattskyldiga personer som inte kan anses befinna sig i situationer som är objektivt jämförbara.

33 Något annat skulle enbart kunna vara tänkbart för det fall den skattskyldiga personen styrker

att det byggnadsminne som vederbörande är ägare till visserligen är beläget i en annan medlemsstat än Konungariket Nederländerna men trots det utgör en del av det nederländska kulturarvet och det nederländska historiska arvet, och att denna omständighet innebär att byggnaden omfattas av skyddet enligt den nederländska lagen om byggnadsminnen trots att den är belägen utanför landet.

34 Mot bakgrund av det ovan anförda ska de hänskjutna frågorna besvaras enligt följande. Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken – med hänvisning till det nationella kulturarvet och det nationella historiska arvet – avdragsrätten för kostnader hänförliga till byggnadsminnen är förbehållen ägare till sådana byggnader som är belägna inom landet, förutsatt att den möjligheten också ges till ägare av sådana byggnadsminnen som kan tillhöra medlemsstatens kulturarv och historiska arv, trots att de är belägna i en annan medlemsstat.

Rättegångskostnader

35 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken – med hänvisning till det nationella kulturarvet och det nationella historiska arvet – avdragsrätten för kostnader hänförliga till byggnadsminnen är förbehållen ägare till sådana byggnader som är belägna inom landet, förutsatt att den möjligheten också ges till ägare av byggnadsminnen som kan tillhöra medlemsstatens kulturarv och historiska arv, trots att de är belägna i en annan medlemsstat.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: nederländska.