Downloaded via the EU tax law app / web

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 11 september 2014 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Inkomstskatt – Lagstiftning för undvikande av dubbelbeskattning – Skatt på sådan inkomst av fast egendom som tas ut i en annan medlemsstat än hemvistmedlemsstaten – Metod som innebär undantag från beskattning med progressionsförbehåll i hemvistmedlemsstaten – Skillnad i behandling mellan fast egendom i hemvistmedlemsstaten och fast egendom som är belägen i en annan medlemsstat”

I mål C?489/13,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hof van beroep te Antwerpen (Belgien) genom beslut av den 3 september 2013, som inkom till domstolen den 10 september 2013, i målet

Ronny Verest,

Gaby Gerards

mot

Belgische Staat,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.L. da Cruz Vilaça samt domarna J.?C. Bonichot (referent) och A. Arabadjiev,

generaladvokat: N. Jääskinen,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Belgiens regering, genom J.-C. Halleux och M. Jacobs, båda i egenskap av ombud,

– Frankrikes regering, genom G. de Bergues och J.-S. Pilczer, båda i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom A. Cordewener och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan, å ena sidan, Ronny Verest och Gaby Gerards och, å andra sidan, Belgische Staat angående den skattemässiga behandlingen i Belgien av fast egendom som är belägen i Frankrike.

Tillämpliga bestämmelser

3 I artikel 7.1 i Code des impôts sur les revenus 1992 (nedan kallad CIR 92) föreskrivs följande:

”1. Inkomst av fast egendom är

1) för fast egendom som inte hyrs ut

a) när egendomen är belägen i Belgien:

– den skattegrundande inkomsten beräknad utifrån fastighetsregistret (*revenu cadastral*) (nedan kallad den skattegrundande inkomsten) om det rör sig om en obebyggd fastighet, materiel eller utrustning som till sin natur eller genom sin användning har karaktären av en byggnad eller om en sådan bostad som avses i artikel 12.3,

– den skattegrundande inkomsten ökad med 40 [procent] om det rör sig om annan egendom,

b) när egendomen är belägen utomlands: hyresvärdet,

…”

4 I artikel 13 CIR 92 anges följande:

”Såvitt avser den fasta egendomens hyresvärde, hyra och hyresförmåner, ska nettoinkomsten anses utgöra beloppet avseende bruttoinkomsten minskat, för underhålls och reparationskostnader, med

– 40 procent för bebyggda fastigheter samt för materiel eller utrustning som till sin natur eller genom sin användning har karaktären av en byggnad …

…”

5 I artikel 155 CIR 92 föreskrivs följande:

”Inkomst som är undantagen från skatt i enlighet med internationella avtal för undvikande av dubbelbeskattning ska beaktas vid fastställandet av skatten, men skatten ska minskas proportionerligt i förhållande till den del av den totala inkomsten som undantagits från skatt.

…”

6 Artikel 3.1 i avtalet mellan Frankrike och Belgien för undvikande av dubbelbeskattning och införande av bestämmelser om ömsesidig administrativ och rättslig handräckning beträffande skatter på inkomst, undertecknat i Bryssel den 10 mars 1964 (nedan kallat dubbelbeskattningsavtalet), har följande lydelse:

”Inkomst som härrör från fast egendom, däri inbegripen tillbehör till fast egendom samt levande och döda inventarier i lantbruk och skogsbruk, får endast beskattas i den avtalsslutande stat där denna egendom är belägen.”

7 I artikel 19 A punkterna 2 och 4 i dubbelbeskattningsavtalet anges följande:

”Dubbelbeskattning ska undvikas på följande sätt:

I Belgien:

…

2. Annan inkomst än sådan som avses i punkt 1 ovan ska undantas från de skatter i Belgien som anges i artikel 2.3 A i detta avtal, om inkomsten endast får beskattas i Frankrike.

…

4. Utan hinder av bestämmelserna ovan får de skatter i Belgien som avses i detta avtal beräknas, på inkomst som enligt avtalet är skattepliktig i Belgien, enligt den skattesats som gäller för samtliga inkomster som är skattepliktiga enligt belgisk lagstiftning.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

8 Det framgår av beslutet om hänskjutande att klagandena i det nationella målet har hemvist i Belgien, där deras inkomster är skattepliktiga. Efter att i augusti 2004 ha förvärvat fast egendom i Frankrike ingav de året därpå en skattedeklaration, som ändrades av de belgiska skattemyndigheterna. Ändringarna bestreds av klagandena, som överklagade till Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (domstol i första instans i Antwerpen).

9 Sedan deras överklagande ogillats inkom klagandena med ett överklagande till Hof van beroep te Antwerpen (domstol i andra instans i Antwerpen).

10 Enligt Hof van beroep te Antwerpen rör det där pågående målet den skattemässiga behandlingen i Belgien av fast egendom som är belägen i Frankrike. Nämnda domstol har härvid angett att enligt dubbelbeskattningsavtalet ska inkomst av fast egendom endast beskattas i den stat där egendomen är belägen. Detta undantag från skatteplikt är förenat med ett progressionsförbehåll till förmån för Konungariket Belgien. Enligt förbehållet får inkomst av fast egendom som är belägen i Frankrike beaktas vid beräkningen av den skattesats som ska tillämpas på inkomst som är skattepliktig i Belgien.

11 Hof van beroep te Antwerpen har även påpekat att inkomst av egendom som inte hyrs ut och som är belägen i Belgien fastställs på grundval av den skattegrundande inkomsten av fast egendom och att en hypotetisk inkomst av fast egendom fastställs på ett liknande sätt i Frankrike. Enligt artikel 7 CIR 92 ska emellertid inkomst av fast egendom som inte hyrs ut, men som är belägen i en annan stat än Belgien, endast fastställas på grundval av dess hyresvärde. Den skattegrundande inkomsten i Belgien och i Frankrike är jämförbar, men den är i regel lägre än hyresvärdet.

12 Mot denna bakgrund beslutade Hof van beroep te Antwerpen att vilandeförklara målet och att ställa följande fråga till domstolen:

”Utgör artikel 56 EG hinder för att i en medlemsstat beskatta fast egendom, som inte hyrs ut och som är belägen i en annan medlemsstat, på grundval av ett annat underlag än den

skattegrundande inkomsten enligt det lokala skatteregistret, i synnerhet om nämnda inkomst fastställs på ett liknande sätt som skattegrundande inkomst av fast egendom i Belgien enligt det belgiska fastighetsregistret?”

Prövning av tolkningsfrågan

Avgränsning av föremålet för frågan

13 Enligt det förfarande för samarbete mellan nationella domstolar och EU-domstolen som införts genom artikel 267 FEUF ankommer på EU-domstolen att ge den nationella domstolen ett användbart svar, som gör det möjligt för den domstolen att avgöra det mål som den ska pröva. I detta syfte kan EU-domstolen behöva omformulera de frågor som hänskjutits (dom Brey, C?140/12, EU:C:2013:565, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

14 För att kunna ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar ska den nationella lagstiftning som är aktuell således bedömas med hänsyn till den faktiska och rättsliga bakgrunden, såsom den framgår av beslutet om hänskjutande.

15 Målet vid den nationella domstolen rör den skattemässiga behandlingen av inkomst av fast egendom som inte hyrs ut och som förvärvats i Frankrike av personer med hemvist i Belgien, det vill säga klagandena i det nationella målet. Enligt det dubbelbeskattningsavtal som slutits mellan dessa båda medlemsstater ska inkomst av sådan fast egendom endast beskattas i Frankrike. Enligt en klausul om ”progressionsförbehåll” får de belgiska myndigheterna emellertid beakta denna inkomst för att fastställa den skattesats som ska tillämpas på inkomst som endast är skattepliktig i Belgien.

16 Den hänskjutande domstolen har dessutom påpekat att metoderna för att fastställa inkomst av fastigheter som inte hyrs ut är olika beroende på om egendomen är belägen i Belgien eller i en annan medlemsstat. Av beslutet om hänskjutande framgår således att den i det nationella målet aktuella inkomsten av fast egendom som inte hyrs ut och som är belägen i Frankrike har fastställts på grundval av hyresvärdet. Detta belopp är högre än den skattegrundande inkomsten för en jämförbar egendom som är belägen i Belgien.

17 Med hänsyn till det föregående ska det följaktligen fastställas huruvida artikel 63 FEUF ska tolkas på så sätt att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, i vilken det föreskrivs – när ett i ett dubbelbeskattningsavtal intagen klausul om progressionsförbehåll tillämpas – att vid bestämmandet av inkomstskattesatsen ska inkomst av fast egendom som inte hyrs ut och som är belägen i en annan medlemsstat fastställas på grundval av dess ”hyresvärde”, medan inkomst av egendom av samma slag men som är belägen i den första medlemsstaten fastställs på grundval av dess ”skattegrundande inkomst”, som i regel är lägre än ”hyresvärdet”.

Huruvida det föreligger en begränsning av den fria rörligheten för kapital

18 Enligt fast rättspraxis har medlemsstaterna, så länge Europeiska unionen inte har antagit några enhetliga eller harmoniserande bestämmelser, fortfarande befogenhet att bestämma kriterierna för beskattning av inkomst och förmögenhet i syfte att undanröja dubbelbeskattning, i förekommande fall genom att ingå avtal. Medlemsstaterna är i detta avseende fria att genom bilaterala avtal för undvikande av dubbelbeskattning fastställa kriterierna för anknytning vid fördelningen av beskattningsrätten (dom Imfeld och Garcet, C?303/12, EU:C:2013:822, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

19 Denna fördelning av beskattningsrätten medger dock inte att medlemsstaterna tillämpar

bestämmelser som strider mot principerna om fri rörlighet i EUF?fördraget. Medlemsstaterna är nämligen skyldiga att iaktta unionsreglerna vid utövandet av beskattningsrätten, sedan den fördelats på detta sätt genom bilaterala avtal för undvikande av dubbelbeskattning (dom Imfeld och Garcet, EU:C:2013:822, punkt 42).

20 Av detta följer att en medlemsstat – med förbehåll för att principerna om fri rörlighet i fördraget iakttas – vid beskattning av inkomst för fysiska personer är fri att föreskriva olika metoder för beräkning av inkomst av fast egendom som inte hyrs ut, beroende på om egendomen är belägen i denna medlemsstat eller i en annan medlemsstat.

21 Åtgärder som i egenskap av restriktioner för kapitalrörelser är förbjudna enligt artikel 63.1 FEUF omfattar sådana åtgärder som avhåller personer som är bosatta i en medlemsstat från att investera i fast egendom i andra medlemsstater (dom Libert m.fl., C?197/11 och C?203/11, EU:C:2013:288, punkt 44).

22 Det är utrett att i en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet beaktas all inkomst av fast egendom som innehas av personer med hemvist i Belgien vid fastställandet av den skattesats som ska tillämpas på deras skattepliktiga inkomster i Belgien. Det är också utrett att inkomst av fast egendom som inte hyrs ut och som är belägen i Belgien fastställs på grundval av den skattegrundande inkomsten, vars belopp är lägre än det hyresvärde som beaktas för att fastställa inkomsten av en sådan egendom som är belägen i en annan medlemsstat.

23 Det ankommer därför på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida det på skattepliktiga inkomster för personer med hemvist i Belgien, vilka äger fast egendom som inte hyrs ut och som är belägen i en annan medlemsstat än Belgien, kan tillämpas en högre skattesats än den som tillämpas på inkomster för personer med hemvist i Belgien vilka har en jämförbar egendom i Belgien.

24 Om så är fallet, ger en sådan lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet upphov till en skillnad i behandling som kan avhålla personer som är bosatta i Belgien från att investera i fast egendom i andra medlemsstater än Belgien. Detta utgör en begränsning av den fria rörligheten för kapital som i princip är förbjuden enligt artikel 63 FEUF.

Huruvida begränsningen av den fria rörligheten för kapital är motiverad

25 Enligt artikel 65.1 a FEUF ska bestämmelserna i artikel 63 FEUF inte påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort.

26 Denna bestämmelse utgör ett undantag från den fria rörligheten för kapital och ska därför tolkas restriktivt. Den kan följaktligen inte tolkas så, att all skattelagstiftning som innehåller bestämmelser om åtskillnad mellan de skattskyldiga på grundval av var de har sin bostadsort, eller i vilken stat de har investerat sitt kapital, automatiskt är förenlig med fördraget (se dom Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C?190/12, EU:C:2014:249, punkt 55 och där angiven rättspraxis).

27 Det i nämnda bestämmelse föreskrivna undantaget begränsas nämligen i sin tur av artikel 65.3 FEUF, där det föreskrivs att de nationella bestämmelser som avses i punkt 1 i denna artikel ”inte [får] utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 63” (se dom Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, EU:C:2014:249, punkt 56).

28 De skillnader i behandling som är tillåtna enligt artikel 65.1 a FEUF ska således skiljas från

diskrimineringar som är förbjudna enligt artikel 65.3 FEUF. Domstolens fasta praxis ger vid handen att för att en nationell skattelagstiftning ska kunna anses vara förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital, krävs det att skillnaden i behandling avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller att skillnaden motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (se dom Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, EU:C:2014:249, punkt 57).

29 För det första är det i det nationella målet så att enligt dubbelbeskattningsavtalet, såsom det tillämpas i Belgien, är inkomst av fast egendom som är belägen i Frankrike inte föremål för beskattning i Belgien, medan inkomst av fast egendom som är belägen i Belgien ingår i beskattningsunderlaget. Enligt detta avtal får de belgiska myndigheterna emellertid, med tillämpning av det ”progressionsförbehåll” som däri föreskrivs, beakta inkomst av fast egendom som är belägen i Frankrike för att fastställa den skattesats som ska tillämpas på inkomst som är skattepliktig i Belgien.

30 Det framgår av domstolens praxis att den metod som innebär undantag från beskattning med ”progressionsförbehåll” gör det möjligt att säkerställa att en skattskyldigs inkomster som är undantagna från skatteplikt i hemvistmedlemsstaten ändå kan beaktas av sistnämnda stat för att regeln om progressivitet ska kunna tillämpas vid beräkningen av skattebeloppet avseende den skattskyldiges övriga inkomster (se, för ett liknande resonemang, dom Asscher, C?107/94, EU:C:1996:251, punkt 47).

31 Syftet med en sådan lagstiftning är att i hemvistmedlemsstaten undvika att skattepliktiga inkomster för en skattskyldig, som äger fast egendom som är belägen i en annan medlemsstat, beskattas med en lägre skattesats än den som tillämpas på inkomster för skattskyldiga som äger jämförbar egendom i hemvistmedlemsstaten.

32 Mot bakgrund av detta syfte ska den situation som de skattskyldiga befinner sig i vilka har förvärvat fast egendom i hemvistmedlemsstaten anses vara jämförbar med situationen för skattskyldiga som har förvärvat sådan egendom i en annan medlemsstat.

33 För det andra har den belgiska regeringen inte hänvisat till något mål av allmänintresse som skulle kunna tjäna som motivering.

34 Mot bakgrund av det anförda ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 63 FEUF ska tolkas på så sätt att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, i den mån den, vid tillämpning av en i ett dubbelbeskattningsavtal intagen klausul om progressionsförbehåll, kan leda till att det på inkomsten tillämpas en högre skattesats av det enda skälet att den metod som används för att fastställa inkomst av fast egendom medför att inkomst av fast egendom som inte hyrs ut och som är belägen i en annan medlemsstat beräknas uppgå till ett högre belopp än inkomst av fast egendom som är belägen i den förstnämnda medlemsstaten. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet verkligen har en sådan verkan.

Rättegångskostnader

35 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella 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 (sjunde avdelningen) följande:

Artikel 63 FEUF ska tolkas på så sätt att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning, såsom den som är aktuell i det nationella målet, i den mån den, vid tillämpning av en i ett dubbelbeskattningsavtal intagen klausul om progressionsförbehåll, kan leda till att det på

inkomsten tillämpas en högre skattesats av det enda skälet att den metod som används för att fastställa inkomst av fast egendom medför att inkomst av fast egendom som inte hyrs ut och som är belägen i en annan medlemsstat beräknas uppgå till ett högre belopp än inkomst av fast egendom som är belägen i den förstnämnda medlemsstaten. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet verkligen har en sådan verkan.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: nederländska.