

Mål C-233/09

Gerhard Dijkman och Maria Dijkman-Lavaleije

mot

Belgische Staat

(begäran om förhandsavgörande från Hof van beroep te Antwerpen)

”Frihet att tillhandahålla tjänster – Fri rörlighet för kapital – Direkt beskattning – Skillnad i behandling beroende på var investeringen eller placeringen sker”

Sammanfattning av domen

Fri rörlighet för kapital – Restriktioner – Skattelagstiftning

(Artikel 56 EG)

Artikel 56 EG utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat som innebär att skattskyldiga personer med hemvist i denna medlemsstat som uppbär ränta och utdelning på placeringar eller investeringar i en annan medlemsstat har att betala en kommunal tilläggsskatt, såvida de inte väljer att låta dessa inkomster av lös egendom betalas ut till dem av en mellanman med hemvist i deras hemvistmedlemsstat, medan samma slags inkomster från placeringar eller investeringar i deras hemvistmedlemsstat inte behöver deklarerars, eftersom källskatt har innehållits på dem, varför de i ett sådant fall inte påförs någon sådan tilläggsskatt.

En medlemsstats införande av en sådan skillnad i behandling baserad på var kapitalet investeras leder till att personer med hemvist i denna medlemsstat avhålls från att investera eller placera sitt kapital i ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat, och skillnaden inverkar också restriktivt på bolag med hemvist i andra medlemsstater, eftersom den utgör ett hinder för dem att anskaffa kapital i förstnämnda medlemsstat. En skattskyldig person som har placerat eller investerat kapital i medlemsstaten befinner sig i detta avseende i samma situation som en skattskyldig person som har placerat eller investerat kapital i en annan medlemsstat. Inom ramen för en sådan lagstiftning gäller nämligen att en skattskyldig person med hemvist i landet som har erhållit inkomst från investeringar eller placeringar i en annan medlemsstat är skattskyldig i sin hemvistmedlemsstat för nämnda inkomst, i samma utsträckning som en skattskyldig person med hemvist i landet som uppbär inkomst från investeringar eller placeringar i sistnämnda medlemsstat. Det är just den omständigheten att nämnda inkomster beskattas enligt olika tekniker som i ett sådant sammanhang utgör skälet till den skillnad i behandling som leder till att endast inkomst från investeringar eller placeringar i en annan medlemsstat oundvikligen påförs den kommunala tilläggsskatten. Den återspeglar dock inte någon skillnad mellan situationerna för berörda skattskyldiga personer när det gäller denna tilläggsskatt. När det gäller en sådan skatt som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilken fastställs av tätorter och kommuner för samtliga skattskyldiga inom samma tätort eller kommun, där underlaget för beskattningen består av inkomstskatten på fysiska personer, befinner sig nämligen en skattskyldig person med hemvist i landet som uppbär inkomster från investeringar eller placeringar i en annan medlemsstat inte i någon objektivt sett annorlunda situation än en skattskyldig person som uppbär inkomst från investeringar eller placeringar i sin egen hemvistmedlemsstat. Under dessa omständigheter utgör en sådan lagstiftning en restriktion för den fria rörligheten för kapital.

En sådan restriktion kan inte motiveras av behovet att upprätthålla det nationella skattesystemets inre sammanhang eftersom det inte har gjorts gällande att någon specifik skatt har tagits ut för att kompensera fördelen i form av undantag från skattskyldighet till den kommunala tilläggsskatten för inkomst av placeringar eller investeringar i den skattskyldiges hemviststat. Dessutom gäller att även om behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll kan ge stöd för påståendet att innehållandet av källskatten endast kan företas av mellanmän med hemvist i landet, kan detta behov inte rättfärdiga att den inkomst på vilken denna skatt tas ut och de inkomster på vilka sådan skatt inte tas ut behandlas olika med avseende på den kommunala tilläggsskatten.

(se punkterna 31, 45–48, 57, 59, 62 och domslutet)

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 1 juli 2010 (*)

”Frihet att tillhandahålla tjänster – Fri rörlighet för kapital – Direkt beskattning – Skillnad i behandling beroende på var investeringen eller placeringen sker”

I mål C-233/09,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Hof van beroep

te Antwerpen (Belgien) genom beslut av den 16 juni 2009, som inkom till domstolen den 26 juni 2009, i målet

Gerhard Dijkman,

Maria Dijkman-Lavaleije

mot

Belgische Staat,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna E. Levits (referent), M. Ilešić, M. Safjan och M. Berger,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Gerhard Dijkman och Maria Dijkman-Lavaleije, som företräder sig själva,
- Belgiens regering, genom J.-C. Halleux, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom R. Lyal 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 artikel 56.1 EG.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Gerhard Dijkman och Maria Dijkman-Lavaleije, å ena sidan, och Belgische Staat (belgiska staten), å andra sidan, angående de belgiska skattemyndigheternas beslut att inte återbetala bland annat den kommunala tilläggsskatt som kompletterar inkomstskatten för fysiska personer (nedan kallad den kommunala tilläggsskatten), som för beskattningsåren 2004 och 2005 tagits ut proportionellt i förhållande till den inkomstskatt på fysiska personer (nedan kallad IFP) som påförs viss inkomst av lös egendom hänförlig till investeringar och placeringar i Nederländerna.

Tillämpliga nationella bestämmelser

3 Enligt artikel 261 i Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (1992 års lag om inkomstskatt, nedan kallad WIB 1992) är bland annat följande personer skattskyldiga till förskottsvis uttagen skatt på inkomst av lös egendom: personer som är bosatta i Konungariket Belgien, bolag med hemvist i landet, föreningar, institutioner, inrättningar och alla slags

organisationer samt juridiska personer som är skattskyldiga till skatten på juridiska personer med skyldighet att betala ut inkomst av kapital och lös egendom samt mellanmän med hemvist i Belgien vilka på något sätt förmedlar betalningar av utländsk inkomst av kapital och av lös egendom, såvida det inte visas att en mellanman i ett tidigare led har innehållit den förskottsvisa skatten.

4 Enligt artikel 313 WIB 1992 behöver de som är skattskyldiga till IFP inte i sina årliga inkomstdeklarationer till underlag för nämnda skatt uppge för vilka inkomster av kapital och av lös egendom som förskottsskatten på lös egendom har erlagts, och inte heller vilka av dessa inkomster som är undantagna från sådan skatteplikt med stöd av bestämmelser i lag eller förordning, med förbehåll för vissa typer av inkomster som inte är aktuella i målet vid den nationella domstolen. Den förskottsskatt på inkomst av lös egendom som ska erläggas på sådan icke deklarerad inkomst får inte avräknas från den IFP som ska erläggas och inte heller återbetalas.

5 I artikel 465 WIB 1992 föreskrivs att tätorter (agglomeraties) och kommuner får införa en tilläggsskatt som kompletterar IFP.

6 I artikel 466 WIB 1992 föreskrivs följande:

”Den kommunala tilläggsskatten ... och tätorternas tilläggsskatt som kompletterar [IFP] beräknas på [IFP] sådan den fastställts

– före avräkning för de i artiklarna 157–168 och 175–177 avsedda förhandsbetalningarna, de förskottsvis uttagna skatterna, den enligt schablon beräknade andelen av utländsk skatt och de skattetillgodohavanden som avses i artiklarna 134 och 277–296,

– före tillämpning av de ökningar som föreskrivs i artiklarna 157–168, den gottgörelse som föreskrivs i artiklarna 175–177 och de höjningar av skatten som föreskrivs i artikel 444.”

7 Enligt artikel 467 WIB 1992 fastställs IFP-tilläggsskatten antingen av kommunen eller av tätorten för dem som är bosatta i Konungariket Belgien och som är skattskyldiga i denna kommun eller i de kommuner som ingår i tätorten i fråga.

8 I artikel 468 WIB 1992 föreskrivs följande:

”Tilläggsskatten fastställs för samtliga skattskyldiga personer i en tätort eller kommun efter en enhetlig procentsats på statlig skatt att betala.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

9 Klagandena i målet vid den nationella domstolen, som har hemvist i Belgien, redovisade i sina deklarationer till underlag för IFP gällande beskattningsåret 2004 en utländsk inkomst av lös egendom, i förevarande fall från Nederländerna, i form av ränta på bankmedel med 33 780 euro och utdelning med 90 030,52 euro. Dessa inkomster hade inte påförts någon förskottsskatt på inkomst av lös egendom.

10 Räntorna och utdelningarna beskattades var för sig i taxeringsbeslutet för detta beskattningsår med 15 respektive 25 procent. Skatten enligt taxeringsbeslutet ökades dessutom med den kommunala tilläggsskatten, vilken av klagandens hemvistkommun fastställts till 8 procent på statlig skatt att betala.

11 Klagandena i målet vid den nationella domstolen begärde omprövning av taxeringsbeslutet och invände dels mot att utdelningarna beskattats med 25 procent, med hänvisning till att Konungariket Nederländerna redan beskattat de utdelningar som härrörde därifrån, dels mot påförandet av den kommunala tilläggsskatten.

12 För beskattningsåret 2005 gav klagandena in en deklaration till underlag för IFP i vilken de bland annat redovisade utländsk inkomst av lös egendom avseende utdelning med 14 551,23 euro för Gerhard Dijkman och 15 359,53 euro för Maria Dijkman-Lavaleije. Dessa inkomster hade inte påförts någon förskottsskatt på inkomst av lös egendom.

13 Nämda belopp beskattades var för sig i taxeringsbeslutet för detta beskattningsår med 25 procent, utöver den därpå belöpande kommunala tilläggsskatten. Klagandena begärde omprövning av taxeringsbeslutet och anförde samma grunder som i begäran om omprövning av taxeringsbeslutet för beskattningsåret 2004.

14 Skattemyndigheten beslutade vid omprövning att inte ändra åsatt taxering för de aktuella beskattningsåren. Klagandena överklagade omprövningsbesluten hos Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen (domstol i första instans i Antwerpen), som ogillade överklagandena.

15 Klagandena överklagade dessa avgöranden hos Hof van beroep te Antwerpen (domstol i andra instans i Antwerpen) och yrkade att den nederländska förskottsskatt som tagits ut på de för beskattningsåren 2004 och 2005 deklarerade utdelningarna skulle avräknas från den IFP som de hade att erlägga i Belgien, och att Belgische Staat följaktligen skulle förpliktas att återbetala 11 906 euro respektive 3 479 euro till klagandena, vilket motsvarade den statliga skatten på utdelningarna. Klagandena yrkade vidare återbetalning av 2 206 euro och 800 euro motsvarande den kommunala tilläggsskatten.

16 Hof van beroep te Antwerpen fann att talan inte skulle bifallas beträffande klagandenas yrkande att den nederländska förskottsskatten skulle avräknas mot den skatt som klagandena hade att erlägga i Belgien.

17 Nämda domstol konstaterade i fråga om den kommunala tilläggsskatten att när de skattskyldiga uppbär utländska inkomster av lös egendom på vilka någon förskottsskatt på lös egendom ännu inte har tagits ut, kan de inte åberopa bestämmelsen i artikel 313 WIB 1992 om förskottsskatt som uttagits med befriande verkan, och de är skyldiga att deklarera dessa inkomster. När inkomsterna av lös egendom har deklarerats ska den kommunala tilläggsskatten alltid erläggas, vilket framgår av artiklarna 465 och 466 WIB 1992. När de skattskyldiga däremot uppbär belgiska inkomster av lös egendom, är dessa inkomster skattepliktiga till den förskottsskatt som tas ut med befriande verkan. När det gäller systemet med förskottsskatt som tas ut med befriande verkan ska den inkomst av lös egendom på vilken källskatt sålunda innehållits inte deklareras, och den är därmed inte heller skattepliktig till denna skatt. Enda sättet för dessa skattskyldiga personer att omfattas av bestämmelsen i artikel 313 WIB 1992, och därmed undgå den kommunala tilläggsskatten på utländska inkomster av lös egendom, är att låta en belgisk mellanman betala ut dessa inkomster och innehålla den förskottsvisa skatten på lös egendom.

18 Hof van beroep te Antwerpen beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Åsidosätts artikel 56.1 EG när personer som är bosatta i Belgien och som investerar eller placerar i utlandet, exempelvis i Nederländerna, för att undgå att betala den kommunala tilläggsskatt som anges i artikel 465 [WIB 1992] måste anlita en belgisk mellanman för att ta emot inkomst av lös egendom, medan personer som är bosatta i Belgien och som investerar eller placerar i Belgien

alltid omfattas av bestämmelserna om förskottsskatt på lös egendom som tas ut med befriande verkan enligt artikel 313 [WIB 1992], vilket leder till att de sistnämnda inte behöver betala kommunal tilläggsskatt enligt artikel 465 [WIB 1992], eftersom den förskottsvisa skatten på lös egendom redan har innehållits som källskatt?”

Prövning av tolkningsfrågan

19 Den hänskjutande domstolen har ställt sin tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida artikel 56 EG utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat som innebär att skattskyldiga personer med hemvist i denna medlemsstat som uppbär ränta och utdelning på placeringar eller investeringar i en annan medlemsstat har att betala en kommunal tilläggsskatt såvida de inte väljer att låta dessa inkomster av lös egendom betalas ut till dem av en mellanman med hemvist i deras hemvistmedlemsstat, medan samma slags inkomster från placeringar eller investeringar i deras hemvistmedlemsstat inte behöver deklarerats, eftersom källskatt har innehållits på dem, varför de i ett sådant fall inte påförs någon sådan tilläggsskatt.

Huruvida det föreligger en begränsning av de grundläggande friheterna i EG?fördraget

20 Enligt fast rättspraxis gäller att även om frågor om direkta skatter visserligen omfattas av medlemsstaternas behörighet ska denna behörighet likväl utövas med iakttagande av unionsrätten (se, bland annat, dom av den 12 december 2006 i mål C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, REG 2006, s. I-11673, punkt 36, av den 8 november 2007 i mål C-379/05, *Amurta*, REG 2007, s. I-9569, punkt 16, och av den 19 november 2009 i mål C-540/07, *kommissionen mot Italien*, REG 2009, s. I-0000, punkt 28).

21 Den belgiska regeringen anser att förevarande mål ska prövas med avseende på artikel 49 EG och inte med avseende på artikel 56 EG. Enligt denna regering gäller nämligen att i den mån endast de belgiska mellanmännen får innehålla den förskottsvis uttagna skatten på lös egendom med befriande verkan, avgörs frågan huruvida en skattskyldig person med hemvist i Belgien som placerar eller investerar kapital i en annan medlemsstat kan omfattas av systemet med förskottsvis uttagen skatt av platsen där vederbörande uppbär sin inkomst av lös egendom och inte av platsen där vederbörande placerar eller investerar sitt kapital.

22 Det ska därför inledningsvis avgöras om, och i vilken mån, en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan inverka på utövandet av friheten att tillhandahålla tjänster och den fria rörligheten för kapital.

23 Enligt artikel 49 EG ska varje inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster avskaffas – även om inskränkningen är tillämplig på inhemska tjänsteleverantörer och tjänsteleverantörer från andra medlemsstater utan åtskillnad – som kan innebära att tjänster som tillhandahålls av en tjänsteleverantör som är etablerad i en annan medlemsstat, där denne lagligen utför liknande tjänster, förbjuds, hindras eller blir mindre attraktiva (se dom av den 8 september 2009 i mål C-42/07, *Liga Portuguesa de Futebol Profissional och Bwin International*, REG 2009, s. I-0000, punkt 51 och där angiven rättspraxis).

24 Enligt fast rättspraxis ger artikel 49 EG dessutom rättigheter åt såväl den som tillhandahåller tjänster som den som mottar dessa (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 oktober 2006 i mål C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, REG 2006, s. I-9461, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

25 En medlemsstats åtgärder som till sin karaktär är sådana att de kan avhålla dem som är bosatta i den medlemsstaten från att avtala om lån eller göra investeringar i andra medlemsstater utgör dessutom restriktioner för kapitalrörelser, i den mening som avses i artikel 56.1 EG (se,

bland annat, dom av den 26 september 2000 i mål C-478/98, kommissionen mot Belgien, REG 2000, s. I-7587, punkt 18, och av den 11 juni 2009 i de förenade målen C-155/08 och C-157/08, X och Passenheim-van Schoot, REG 2009, s. I-0000, punkt 33).

26 Frågan huruvida en nationell lagstiftning omfattas av någon av de fria rörligheterna ska enligt fast rättspraxis avgöras med beaktande av ändamålet med den aktuella lagstiftningen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 24 maj 2007 i mål C-157/05, Holböck, REG 2007, s. I-4051, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

27 En sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen leder till en skillnad i behandling på grundval av dels varifrån den inkomst av lös egendom som uppstår av skattskyldiga personer med hemvist i landet härrör, dels vem som betalar ut nämnda inkomst till de skattskyldiga personerna.

28 Som den hänskjutande domstolen har konstaterat leder den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen till en skillnad i behandling av inkomst av lös egendom för personer med hemvist i Belgien som härrör från investeringar eller placeringar i en annan medlemsstat, i förhållande till inkomst från investeringar eller placeringar i Belgien, då de förra ska deklarerar och därmed också blir föremål för en extra beskattning genom påförandet av den kommunala tilläggsskatten, medan de senare undgår denna beskattning tack vare systemet med förskottsskatt som tas ut med befriande verkan.

29 Å andra sidan kan, liksom den belgiska regeringen har gjort gällande, en person med hemvist i Belgien som har investerat eller placerat kapital i en annan medlemsstat välja att den inkomst av lös egendom som är hänförlig till dessa investeringar eller placeringar ska betalas ut via en mellanman med hemvist i Belgien. Inkomsterna kan då omfattas av systemet med förskottsskatt som tas ut med befriande verkan, och följaktligen undgå påförande av den kommunala tilläggsskatten. Betalningen av inkomst från investeringar eller placeringar som gjorts i en annan medlemsstat utgör emellertid ett tillhandahållande av en tjänst i den mening som avses i artikel 49 EG.

30 En sådan lagstiftning kan följaktligen inverka på utövandet av såväl den fria rörligheten för kapital som friheten att tillhandahålla tjänster.

31 Om en medlemsstat inför en skillnad i behandling baserad på var kapitalet investeras leder detta till att personer med hemvist i denna medlemsstat avhålls från att investera eller placera sitt kapital i ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat, och skillnaden inverkar också restriktivt på bolag med hemvist i andra medlemsstater, eftersom den utgör ett hinder för dem att anskaffa kapital i förstnämnda medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 2006 i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, REG 2006, s. I-11753, punkt 166, och av den 18 december 2007 i mål C-436/06, Grønfeldt, REG 2007, s. I-12357, punkt 14).

32 Likaså gäller att i den mån endast de mellanmän med hemvist i Belgien kan innehålla den med befriande verkan uttagna förskottsskatten på inkomst av lös egendom, gynnar en sådan inhemsk lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen de mellanmän som har hemvist i den berörda medlemsstaten – när det gäller att tillhandahålla tjänster i anslutning till betalningar till personer med hemvist i Belgien av inkomster från investeringar eller placeringar som gjorts i andra medlemsstater – jämfört med mellanmän som har hemvist i sistnämnda stater. Nämnda lagstiftning innebär följaktligen att tjänster från dessa senare mellanmän blir mindre attraktiva.

33 Av domstolens praxis följer dock att domstolen i princip undersöker bestämmelsen mot bakgrund av endast en av dessa friheter om det visar sig att den ena av dem under

omständigheterna i målet vid den nationella domstolen är helt underordnad den andra och kan anknytas till den (dom av den 3 oktober 2006 i mål C-452/04, *Fidium Finanz*, REG 2006, s. I-9521, punkt 34; se även analogt dom av den 17 september 2009 i mål C-182/08, *Glaxo Wellcome*, REG 2009, s. I-0000, punkt 37).

34 I förevarande fall rör tvisten i målet vid den nationella domstolen det faktum att den kommunala tilläggsskatten tas ut på inkomst från placeringar och investeringar i en annan medlemsstat, och den avser således konsekvenserna av utövandet av den fria rörligheten för kapital för en skattskyldig person med hemvist i landet.

35 Det är alltså just utövandet av denna frihet som för den skattskyldiga personen med hemvist i landet föranleder behovet av att välja en mellanman för utbetalningen av inkomster från aktuella investeringar och placeringar. Valet av denna mellanman och, följaktligen, aspekterna avseende det fria tillhandahållandet av tjänster är i ett sådant sammanhang underordnade aspekterna avseende den fria rörligheten för kapital.

36 Med hänsyn till övervägandena i punkt 31 i förevarande dom konstaterar domstolen att en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör en restriktion för friheten att tillhandahålla kapital, vilken i princip är otillåten enligt artikel 56 EG.

37 De argument som framförts av den belgiska regeringen föranleder inte någon annan bedömning. Den belgiska regeringen har dels försökt att tona ned verkningarna av skillnaden i behandling till följd av den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, dels, beträffande systemet med definitiv förskottsvis uttagen skatt på lös egendom, gjort gällande att en skattskyldig person som investerar kapital i Belgien befinner sig i en annorlunda situation än en skattskyldig person som investerar kapital i en annan medlemsstat.

38 Vad gäller den första punkten ska det inledningsvis påpekas att det, när det gäller behandlingen av de räntor och utdelningar som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, saknar betydelse att den aktuella förskottsskatten inte tas ut på vissa andra typer av inkomster av lös egendom ens när de uppbärs i Belgien, varför dessa alltid påförs den kommunala tilläggsskatten till följd av att de räntor och utdelningar av samma slag som uppbärs i Belgien omfattas av systemet med den förskottsvis uttagna skatten på inkomst av lös egendom.

39 Den belgiska regeringen har dessutom hävdat att denna skillnad i behandling inte nödvändigtvis behöver vara till nackdel för dem som uppbär inkomst av lös egendom från en annan medlemsstat, i den mån som betalningen av skatten via den med befriande verkan uttagna förskottsskatten på inkomst av lös egendom leder till en nackdel i likviditetshänseende för den skattskyldige, som ju omgående frånhänder ett belopp motsvarande denna skatt, medan vederbörande inom ramen för det normala förfarandet för uppbörd av IFP får behålla detta belopp under i genomsnitt två år och därigenom kan få avkastning på dessa medel.

40 Domstolen påpekar i detta hänseende att en medlemsstats val att ta ut en extra skatt på inkomst av lös egendom från placeringar och investeringar i en annan medlemsstat i förhållande till inkomst från placeringar och investeringar i förstnämnda medlemsstat i sig utgör en oförmånlig skattemässig behandling i strid med den fria rörligheten för kapital.

41 Enligt rättspraxis kan en oförmånlig skattemässig behandling som strider mot en grundläggande frihet inte anses förenlig med unionsrätten med hänvisning till eventuella andra fördelar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, *Verkooijen*, REG 2000, s. I-4071, punkt 61, och domen i det ovannämnda målet *Amurta*, punkt 75).

42 För övrigt är till och med en snäv eller obetydlig begränsning av en grundläggande frihet

förbjuden enligt fördraget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 februari 2000 i mål C-34/98, kommissionen mot Frankrike, REG 2000, s. I-995, punkt 49, av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, REG 2004, s. I-2409, punkt 43, och av den 14 december 2006 i mål C-170/05, Denkavit Internationaal och Denkavit France, REG 2006, s. I-11949, punkt 50).

43 Den belgiska regeringen kan alltså inte med någon framgång hävda att det faktum att inkomst från placeringar i en annan medlemsstat påförs den kommunala tilläggsskatten kan kompenseras genom den likviditetsmässiga fördel som skattskyldiga personer med hemvist i landet, vilka uppbär nämnda inkomst, åtnjuter i motsats till vad som gäller för inkomst från placeringar som en skattskyldig person med hemvist i landet gör i sin hemvistmedlemsstat, vilka är skattepliktiga till en förskottsvis uttagen skatt på inkomst av lös egendom.

44 När det gäller den andra punkten har den belgiska regeringen hävdad att en skattskyldig person som har placerat eller investerat kapital i Belgien inte befinner sig i samma situation som en skattskyldig person som har placerat eller investerat kapital i en annan medlemsstat. I sistnämnda fall kan nämligen hanteringen och uppbörden av den med befriande verkan uttagna förskottsskatten på inkomst av lös egendom inte anförtros gäldenärer som saknar hemvist i landet och som har att betala ut inkomsten av lös egendom, utan risk för problem med uppbörden för det fall denna skatt inte tas ut med sitt fulla belopp. I dom av den 22 december 2008 i mål C-282/07, Truck Center (REG 2008, s. I-10767), erkände domstolen dock implicit att sådana problem inte kan lösas tillfredsställande med de internationella instrument som finns för bistånd vid uppbörden, och att skattskyldiga personer med hemvist i utlandet därmed befinner sig i en annan situation än den som, i fråga om skatteuppbörden, gäller för skattskyldiga personer med hemvist i landet.

45 Det ska i detta hänseende endast erinras om att en skattskyldig person med hemvist i landet som har erhållit inkomst från investeringar eller placeringar i en annan medlemsstat är skattskyldig i sin hemvistmedlemsstat för nämnda inkomst, enligt en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, i samma utsträckning som en skattskyldig person med hemvist i landet som uppbär inkomst från investeringar eller placeringar i sistnämnda medlemsstat.

46 Det är just den omständigheten att nämnda inkomster beskattas enligt olika tekniker som i ett sådant sammanhang utgör skälet till den skillnad i behandling som leder till att endast inkomst från investeringar eller placeringar i en annan medlemsstat oundvikligen påförs den kommunala tilläggsskatten. Den återspeglar dock inte någon skillnad mellan situationerna för berörda skattskyldiga personer när det gäller denna tilläggsskatt.

47 När det gäller en sådan skatt som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilken fastställs av tätorter och kommuner för samtliga skattskyldiga inom samma tätort eller kommun, där underlaget för beskattningen består av inkomstskatten på fysiska personer, befinner sig nämligen en skattskyldig person med hemvist i landet som uppbär inkomster från investeringar eller placeringar i en annan medlemsstat inte i någon objektivt sett annorlunda situation än en skattskyldig person som uppbär inkomst från investeringar eller placeringar i sin egen hemvistmedlemsstat.

48 Domstolen konstaterar mot denna bakgrund att en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör en restriktion för den fria rörligheten för kapital.

Huruvida restriktionen för den fria rörligheten för kapital kan rättfärdigas

49 Som framgår av fast rättspraxis kan nationella åtgärder som inskränker den fria rörligheten för kapital rättfärdigas av de skäl som anges i artikel 58 EG eller av tvingande skäl av allmänintresse, under förutsättning att de vidtagna åtgärderna är ägnade att säkerställa

förverkligandet av det syfte som eftersträvas med dem och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 oktober 2007 i mål C-112/05, kommissionen mot Tyskland, REG 2007, s. I-8995, punkterna 72 och 73 och där angiven rättspraxis).

50 Enligt den belgiska regeringen rättfärdigas den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen av det belgiska skattesystemets inre sammanhang och särdrag liksom av behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll.

51 Det monopol avseende dels upprättandet av *ad hoc*-deklarationen beträffande innehållandet, dels inbetalningen av den förskottsvis uttagna skatten på inkomst av lös egendom som anförtrots de mellanmän som har hemvist i Belgien är således en integrerad del i det belgiska skattesystemet och utgör ett uppbördssätt som är enkelt för de skattskyldiga och billigt för staten, eftersom de mellanmän som har att redovisa denna förskottsvis uttagna skatt administrerar uppbörden och inbetalningen av densamma.

52 Genom det belgiska skattesystemets koncentration av uppbörden av skatt på utländsk inkomst av lös egendom till belgiska mellanmän rationaliseras kontrollåtgärderna så att endast några hundra personer involveras i arbetet. Detta möjliggör en övergripande kontroll av de ekonomiska flödena hos var och en av de mellanmän som har att redovisa den förskottsvis uttagna skatten, vilket säkerställer en effektiv skattekontroll. Om skattskyldiga fysiska personer med hemvist i Belgien själva tilläts ombesörja innehållandet av den förskottsvisa skatten på lös egendom, som de har att betala på sina utländska inkomster av lös egendom, skulle en sådan kontroll av nämnda flöden nästintill vara omöjlig, eftersom de måste analyseras med hjälp av de deklarationer till underlag för den förskottsvis uttagna skatten på inkomst av lös egendom som upprättas av miljontals berörda personer.

53 Att ge dem som har att betala ut inkomst av lös egendom eller är mellanmän men som har hemvist i en annan medlemsstat rätt att innehålla den förskottsskatt som tas ut med befriande verkan för en person med hemvist i Belgien skulle inte heller säkerställa en effektiv skattekontroll vid de belgiska skattemyndigheterna, eftersom tillgängliga internationella instrument för bistånd vid taxeringen inte helt garanterar en effektiv skattekontroll när det gäller aktörer med hemvist i andra medlemsstater.

54 Domstolen erinrar med hänsyn till anförda rättfärdigandegrunder för det första om att den redan har godtagit att behovet av att upprätthålla det inre sammanhanget i ett skattesystem kan motivera en inskränkning i utövandet av de grundläggande friheter som säkerställs i fördraget (dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann, REG 1992, s. I-249, punkt 28, svensk specialutgåva, tillägg, s. 31, av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkt 42, och av den 27 november 2008 i mål C-418/07, Papillon, REG 2008, s. I-8947, punkt 43).

55 För att ett argument grundat på ett sådant rättfärdigande ska kunna godtas kräver domstolen emellertid att det ska finnas ett direkt samband mellan den berörda skattefördelen och kompensationen för denna fördel genom ett visst skatteuttag, varvid bedömningen av huruvida detta samband är direkt ska göras utifrån ändamålet med den ifrågavarande lagstiftningen (se domen i det ovannämnda målet Papillon, punkt 44 och där angiven rättspraxis).

56 Som redan konstaterats i punkt 46 i förevarande dom omfattar en sådan skillnad som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen mer än bara tillämpningen av olika beskattningstekniker beroende på om de aktuella inkomsterna härrör från placeringar eller investeringar i en annan medlemsstat eller i hemvistmedlemsstaten. De olika beskattningstekniker som nu är aktuella leder nämligen till att inkomst av lös egendom som härrör från en placering

eller investering i en annan medlemsstat och som inte påförts någon förskottsskatt, blir föremål för en extra beskattning i form av den kommunala tilläggsskatten, medan inkomst från en placering eller investering i Belgien kan undantas från sådan skatteplikt, då den till följd av att den förskottsvisa skatten har tagits ut på densamma inte behöver deklarerars.

57 Den belgiska regeringen har dock inte gjort gällande att någon specifik skatt har tagits ut för att kompensera fördelen i form av detta undantag från skatteplikt.

58 Domstolen har för det andra godtagit att behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll utgör ett tvingande skäl av allmänintresse som kan rättfärdiga en restriktion av utövandet av de grundläggande friheter som säkerställs i fördraget (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet X och Passenheim?van Schoot, punkt 45 och där angiven rättspraxis).

59 Även om behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll kan ge stöd för den belgiska regeringens uppfattning att förskottsskatten på inkomst av lös egendom kan tas ut endast av mellanmän med hemvist i Belgien, kan dock detta behov inte rättfärdiga att den inkomst på vilken denna förskottsskatt tas ut och de inkomster på vilka sådan skatt inte tas ut behandlas olika med avseende på den kommunala tilläggsskatten.

60 Domstolen har dessutom redan slagit fast att praktiska svårigheter inte i sig kan rättfärdiga ett åsidosättande av en frihet som garanteras i fördraget (se domen i det ovannämnda målet Papillon, punkt 54 och där angiven rättspraxis).

61 Domstolen konstaterar därmed att de skäl som den belgiska regeringen har åberopat inte kan rättfärdiga den inskränkning av den fria rörligheten för kapital som följer av en sådan lagstiftning som den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen.

62 Mot bakgrund av vad som redovisats ovan ska den fråga som ställts besvaras enligt följande. Artikel 56 EG utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat som innebär att skattskyldiga personer med hemvist i denna medlemsstat som uppbär ränta och utdelning på placeringar eller investeringar i en annan medlemsstat har att betala en kommunal tilläggsskatt såvida de inte väljer att låta dessa inkomster av lös egendom betalas ut till dem av en mellanman med hemvist i deras hemvistmedlemsstat, medan samma slags inkomster från placeringar eller investeringar i deras hemvistmedlemsstat inte behöver deklarerars, eftersom källskatt har innehållits på dem, varför de i ett sådant fall inte påförs någon sådan tilläggsskatt.

Rättegångskostnader

63 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen 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 (första avdelningen) följande:

Artikel 56 EG utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat som innebär att skattskyldiga personer med hemvist i denna medlemsstat som uppbär ränta och utdelning på placeringar eller investeringar i en annan medlemsstat har att betala en kommunal tilläggsskatt såvida de inte väljer att låta dessa inkomster av lös egendom betalas ut till dem av en mellanman med hemvist i deras hemvistmedlemsstat, medan samma slags inkomster från placeringar eller investeringar i deras hemvistmedlemsstat inte behöver deklarerars, eftersom källskatt har innehållits på dem, varför de i ett sådant fall inte påförs någon sådan tilläggsskatt.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: nederländska.