

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

11. september 2014 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – indkomstskat – lovgivning til undgåelse af dobbeltbeskatning – beskatning af indkomst af fast ejendom oppebåret i en anden medlemsstat end bopælsstaten – fritagelsesmetode med progressionsforbehold i bopælsstaten – forskelsbehandling mellem fast ejendom beliggende i bopælsstaten og fast ejendom beliggende i en anden medlemsstat«

I sag C-489/13,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Hof van Beroep te Antwerpen (Belgien) ved afgørelse af 3. september 2013, indgået til Domstolen den 10. september 2013, i sagen:

Ronny Verest,

Gaby Gerards

mod

Belgische Staat,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.L. da Cruz Vilaça, og dommerne J.-C. Bonichot (refererende dommer) og A. Arabadjiev,

generaladvokat: N. Jääskinen

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den belgiske regering ved J.-C. Halleux og M. Jacobs, som befuldmægtigede
- den franske regering ved G. de Bergues og J.-S. Pilczer, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved A. Cordewener og W. Roels, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 63 TEUF og 65

TEUF.

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en sag mellem Ronny Verest og Gaby Gerards på den ene side og Belgische Staat på den anden side vedrørende den skattemæssige behandling i Belgien af en fast ejendom beliggende i Frankrig.

Retsforskrifter

3 Artikel 7, stk. 1, i code des impôts sur les revenus 1992 (den belgiske indkomstskattelov, herefter »CIR 1992«) bestemmer:

»1. Indkomst af fast ejendom er:

1° for fast ejendom, der ikke udlejes

a) som er beliggende i Belgien:

– matrikelindkomsten, når der er tale om ubebygget fast ejendom, materiale eller udstyr, som på grund af dets beskaffenhed eller anvendelse har karakter af fast ejendom, eller om beboelse som omhandlet i artikel 12, stk. 3

– matrikelindkomsten forhøjet med 40%, når der er tale om anden fast ejendom

b) som er beliggende i udlandet: lejeværdien

[...]

4 Artikel 13 i CIR 92 lyder:

»For så vidt angår lejeværdien af fast ejendom, lejen og eventuelle fordele for udlejer beregnes nettoindkomsten som bruttoindkomsten nedsat med et fast fradrag for omkostninger til vedligeholdelse og istandsættelse på

– 40% for bebygget fast ejendom samt for materiale eller udstyr, som på grund af dets beskaffenhed eller anvendelse har karakter af fast ejendom [...]

[...]

5 Artikel 155 i CIR 1992 fastsætter:

»Indkomst, der er fritaget for beskatning i medfør af internationale overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning, tages i betragtning ved skatteberegningen, men skatten nedsættes svarende til forholdet mellem den del af indkomsten, der er fritaget for beskatning, og den samlede indkomst.

[...]

6 Artikel 3, stk. 1, i overenskomsten mellem Frankrig og Belgien til undgåelse af dobbeltbeskatning og til fastsættelse af bestemmelser om gensidig administrativ og juridisk bistand for så vidt angår indkomstskatter, undertegnet i Bruxelles den 10. marts 1964 (herefter »dobbeltbeskatningsoverenskomsten«), har følgende ordlyd:

»Indkomst af fast ejendom, herunder tilbehør såsom avls- og staldbygninger med redskaber og besætninger i landbrug og skovbrug, kan kun beskattes i den kontraherende stat, hvori ejendommen er beliggende.«

7 Dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 19, punkt A, stk. 2 og 4, lyder:

»Dobbeltbeskatning undgås på følgende måde:

A. Belgien:

[...]

2. Anden indkomst end den ovenfor i stk. 1 omhandlede fritages for belgisk skat som nævnt i denne overenskomsts artikel 2, stk. 3 A, når beskatningsretten udelukkende tilkommer Frankrig.

[...]

4. Uanset ovenstående bestemmelser kan den af denne overenskomst omfattede belgiske skat af indkomst, der beskattes i Belgien i medfør af nævnte overenskomst, beregnes i henhold til den sats, der gælder for den samlede skattepligtige indkomst efter belgisk lovgivning.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

8 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at sagsøgerne i hovedsagen har bopæl i Belgien, hvor de er indkomstskattepligtige. Efter at have købt en fast ejendom i Frankrig i august 2004 indgav de det følgende år en selvangivelse, som de belgiske skattemyndigheder herefter ændrede. Sagsøgerne anfægtede disse ændringer og indbragte sagen for Rechtbank van Eerste Aanleg te Antwerpen (retten i første instans i Antwerpen).

9 Da sagsøgerne i hovedsagen ikke fik medhold, iværksatte de appel ved Hof van Beroep te Antwerpen (appelretten i Antwerpen).

10 Ifølge sidstnævnte retsinstans vedrører den for denne verserende tvist den skattemæssige behandling i Belgien af en fast ejendom, der er beliggende i Frankrig. Appelretten har herved anført, at det følger af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, at indkomst af fast ejendom kun er skattepligtig i den stat, hvori den faste ejendom er beliggende. Til denne fritagelse er der knyttet et progressionsforbehold til fordel for Kongeriget Belgien, i henhold til hvilket indkomst af fast ejendom beliggende i Frankrig kan tages i betragtning ved beregningen af den skattesats, der finder anvendelse på skattepligtig indkomst i Belgien.

11 Hof van Beroep te Antwerpen har endvidere anført, at indkomst af ikke-udlejet fast ejendom beliggende i Belgien fastlægges på basis af matrikelindkomsten, og at der på tilsvarende vis fastlægges en hypotetisk indkomst af fast ejendom i Frankrig. I overensstemmelse med artikel 7 i CIR 92 fastlægges indkomst af ikke-udlejet fast ejendom, der er beliggende i en anden stat end Belgien, alene på grundlag af lejeværdien. Den belgiske matrikelindkomst og den franske matrikelindkomst er sammenlignelige, men matrikelindkomsten er generelt lavere end lejeværdien.

12 På denne baggrund har Hof van Beroep te Antwerpen besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er artikel 56 EF til hinder for, at en medlemsstat beskatter en ikke-udlejet fast ejendom i en anden medlemsstat på et andet grundlag end den lokale matrikelindkomst, særligt i det tilfælde, hvor det forudsættes, at den lokale matrikelindkomst fastsættes på en lignende måde som den belgiske matrikelindkomst af belgisk fast ejendom?«

Om det præjudicielle spørgsmål

Om spørgsmålets rækkevidde

13 Det bemærkes, at det som led i den samarbejdsprocedure mellem de nationale retter og Domstolen, som er indført ved artikel 267 TEUF, tilkommer Domstolen at give den nationale ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter den i stand til at afgøre den for denne verserende tvist. Ud fra dette synspunkt påhviler det Domstolen i givet fald at omformulere de spørgsmål, den forelægges (dom Brey, C-140/12, EU:C:2013:565, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

14 For at kunne give den forelæggende ret et hensigtsmæssigt svar skal den nationale lovgivning, som er omhandlet i hovedsagen, således vurderes i den faktiske og retlige sammenhæng, som fremgår af forelæggelsesafgørelsen.

15 Det er ubestridt, at hovedsagen omhandler den skattemæssige behandling af indkomst af en ikke-udlejet fast ejendom, som sagsøgerne i hovedsagen, der er hjemmehørende i Belgien, har købt i Frankrig. I henhold til den dobbeltbeskatningsoverenskomst, der er indgået mellem disse to medlemsstater, bliver indkomst af denne faste ejendom kun beskattet i Frankrig. Imidlertid giver den såkaldte »progressionsforbeholdsklausul« de belgiske myndigheder mulighed for at tage hensyn til denne indkomst ved fastsættelsen af den skattesats, der alene finder anvendelse på indkomst, der er skattepligtig i Belgien.

16 Den forelæggende ret har desuden anført, at reglerne for at fastlægge indkomsten fra ikke-udlejet fast ejendom er forskellige, alt efter om den faste ejendom er beliggende i Belgien eller i en anden medlemsstat. Det fremgår således af forelæggelsesafgørelsen, at indkomst af ikke-udlejet fast ejendom beliggende i Frankrig i hovedsagen fastlægges på grundlag af lejeværdien, der udgør et større beløb end matrikelindkomsten af en sammenlignelig fast ejendom beliggende i Belgien.

17 Henset til det ovenstående må det derfor afgøres, om artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der bestemmer, at ved fastsættelsen af indkomstskattesatsen i forbindelse med anvendelsen af en progressionsklausul indeholdt i en dobbeltbeskatningsoverenskomst skal indkomsten af en ikke-udlejet fast ejendom beliggende i en anden medlemsstat fastlægges på grundlag af dennes »lejeværdi«, hvorimod indkomsten af en sådan ejendom, der er beliggende i den første medlemsstat, fastlægges på basis af dennes »matrikelindkomst«, hvorved denne sidstnævnte indkomst generelt er lavere end »lejeværdien«.

Om der foreligger en restriktion for de frie kapitalbevægelser

18 Det bemærkes indledningsvis, at medlemsstaterne, når der ikke af Den Europæiske Union er truffet foranstaltninger til at fastsætte ensartede eller harmoniserede regler, efter fast retspraksis fortsat er kompetente til at fastlægge kriterierne for indkomst- og formuebeskatning med henblik på, eventuelt gennem indgåelse af overenskomster, at undgå dobbeltbeskatning. I denne sammenhæng har medlemsstaterne frihed til i bilaterale overenskomster, der indgås med det formål at undgå dobbeltbeskatning, at fastsætte tilknytningsmomenter med henblik på fordelingen af beskatningskompetencen (dom Imfeld og Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

19 Denne fordeling af beskatningskompetencen giver imidlertid ikke medlemsstaterne mulighed for at anvende foranstaltninger, der er i strid med de ved EUF-traktaten sikrede former for fri bevægelighed. Med hensyn til udøvelsen af den beskatningskompetence, der er fordelt på denne måde inden for rammerne af bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster, er medlemsstaterne nemlig forpligtet til at overholde EU-reglerne (dom *Imfeld og Garcet*, EU:C:2013:822, præmis 42).

20 Det følger heraf, at med forbehold for overholdelsen af den frie bevægelighed, der er sikret ved traktaten, kan en medlemsstat ved indkomstbeskatningen af fysiske personer frit fastsætte metoder til ansættelse af indkomst af en ikke-udlejet fast ejendom, der er forskellige, alt efter om den faste ejendom er beliggende i denne medlemsstat eller i en anden medlemsstat.

21 I denne forbindelse bemærkes, at de foranstaltninger, der i deres egenskab af restriktioner for kapitalbevægelserne er forbudt ifølge artikel 63, stk. 1, TEUF, omfatter sådanne foranstaltninger, som kan afholde en i en medlemsstat hjemmehørende person fra at foretage investeringer i fast ejendom i andre medlemsstater (dom *Libert m.fl.*, C-197/11 og C-203/11, EU:C:2013:288, præmis 44).

22 I en situation som den i hovedsagen foreliggende er det ubestridt, at den samlede indkomst af belgiske hjemmehørende personers faste ejendomme tages i betragtning ved fastsættelsen af den skattesats, der anvendes på disses skattepligtige indkomst i Belgien. Det er endvidere ubestridt, at indkomsten af en ikke-udlejet fast ejendom beliggende i Belgien fastlægges på grundlag af matrikelindkomsten, der er et lavere beløb end den lejeværdi, der anvendes ved fastlæggelsen af indkomsten af en sådan ejendom beliggende i en anden medlemsstat.

23 Det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, om dette bevirker, at den skattepligtige indkomst, som oppebæres af belgiske hjemmehørende, der er indehavere af en ikke-udlejet fast ejendom beliggende i en anden medlemsstat end Belgien, kan pålægges en skattesats, der er højere end den, der finder anvendelse på den indkomst, som oppebæres af belgiske hjemmehørende, der har en sammenlignelig fast ejendom i Belgien.

24 Er dette tilfældet, udgør en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede en forskelsbehandling, der kan afholde belgiske hjemmehørende fra at investere i fast ejendom i andre medlemsstater end Belgien, hvilket kan føre til en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der principielt er forbudt i medfør af artikel 63 TEUF.

Om der foreligger en begrundelse for restriktionen for de frie kapitalbevægelser

25 I henhold til artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF griber artikel 63 TEUF ikke ind i medlemsstaternes ret til at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, der sonderer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret.

26 Denne bestemmelse skal som en undtagelse til det grundlæggende princip om de frie kapitalbevægelser fortolkes indskrænkende. Bestemmelsen kan derfor ikke fortolkes således, at enhver skattelovgivning, som sonderer mellem de skattepligtige alt afhængig af det sted, hvor de er bosat, eller den medlemsstat, i hvilken de investerer deres kapital, uden videre er forenelig med traktaten (jf. dom *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis).

27 Undtagelsen i den nævnte bestemmelse er nemlig begrænset af artikel 65, stk. 3, TEUF, hvorefter de nationale bestemmelser, der er nævnt i denne artikels stk. 1, »ikke [må] udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for

kapital og betalinger som defineret i artikel 63« (jf. dom *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, EU:C:2014:249, præmis 56).

28 Der skal således sondres mellem den forskellige behandling, der er tilladt ifølge artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF, og forskelsbehandling, der er forbudt ifølge artiklens stk. 3. Det fremgår af Domstolens praksis, at national skattelovgivning kun kan anses for forenelig med traktatens bestemmelser om den frie bevægelighed for kapital, hvis den forskellige behandling, den fastsætter, vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige, eller er begrundet i tvingende almene hensyn (jf. dom *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, EU:C:2014:249, præmis 57).

29 For det første bemærkes, at det er ubestridt i hovedsagen, at det følger af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, som den anvendes i Belgien, at indkomst af fast ejendom beliggende i Frankrig ikke beskattes i Belgien, hvorimod indkomst af fast ejendom beliggende i sidstnævnte medlemsstat medtages i beskatningsgrundlaget. Imidlertid giver dobbeltbeskatningsoverenskomsten de belgiske myndigheder mulighed for at tage hensyn til indkomst af fast ejendom beliggende i Frankrig, for, i henhold til det i overenskomsten fastsatte »progressionsforbehold«, at fastsætte den skattesats, der skal finde anvendelse på den skattepligtige indkomst i Belgien.

30 Det bemærkes, at det fremgår af Domstolens praksis, at metoden fritagelse med »progressionsforbehold« sikrer, at en skattepligtig persons indkomst, der er fritaget for beskatning i bopælsstaten, alligevel kan tages i betragtning af sidstnævnte stat for at kunne anvende progressionsprincippet ved beregningen af skatten af den pågældendes øvrige indkomst (jf. i denne retning dom *Asscher*, C-107/94, EU:C:1996:251, præmis 47).

31 Formålet med en sådan lovgivning er at undgå, at den skattepligtige indkomst, der oppebæres af en skattepligtig person, der er indehaver af en fast ejendom beliggende i en anden medlemsstat, bliver pålagt en lavere skattesats i bopælsstaten end den, der finder anvendelse på indkomst, der oppebæres af indehavere af sammenlignelige faste ejendomme i bopælsstaten.

32 I lyset af dette formål kan den situation, som skattepligtige, der har købt en fast ejendom i bopælsstaten, befinder sig i, sammenlignes med situationen for skattepligtige, der har købt en sådan ejendom i en anden medlemsstat.

33 For det andet må det konstateres, at den belgiske regering ikke har påberåbt sig noget alment hensyn, der vil kunne begrunde denne lovgivning.

34 Henset til samtlige de ovenfor anførte betragtninger skal det præjudicielle spørgsmål besvares med, at artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, såfremt denne lovgivning, ved anvendelsen af en progressionsklausul indeholdt i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan føre til en højere indkomstskattesats alene af den grund, at metoden til at fastlægge størrelsen af indkomst af fast ejendom medfører, at indkomst hidrørende fra ikke-udlejet fast ejendom beliggende i en anden medlemsstat ansættes til et højere beløb end indkomst, der hidrører fra sådanne ejendomme beliggende i den første medlemsstat. Det påhviler den forelæggende ret at efterprøve, om dette er virkningen af den lovgivning, der er omhandlet i hovedsagen.

Sagens omkostninger

35 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af

indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Syvende Afdeling) for ret:

Artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, såfremt denne lovgivning, ved anvendelsen af en progressionsklausul indeholdt i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, kan føre til en højere indkomstskattesats alene af den grund, at metoden til at fastlægge størrelsen af indkomst af fast ejendom medfører, at indkomst hidrørende fra ikke-udlejet fast ejendom beliggende i en anden medlemsstat ansættes til et højere beløb end indkomst, der hidrører fra sådanne ejendomme beliggende i den første medlemsstat. Det påhviler den forelæggende ret at efterprøve, om dette er virkningen af den lovgivning, der er omhandlet i hovedsagen.

Underskrifter

* Processprog: nederlandsk.