DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

13. april 2000 *

I sag C-251/98,

angående en anmodning, som Gerechtshof, Haag (Nederlandene), i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

C. Baars

mod

Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 6 og 52 (efter ændring nu artikel 12 EF og 43 EF) samt EF-traktatens artikel 73 B og 73 D (nu artikel 56 EF og 58 EF),

* Processprog: nederlandsk.

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, D.A.O. Edward, og dommerne C. Gulmann, J.-P. Puissochet, P. Jann og M. Wathelet (refererende dommer),

generaladvokat: S. Alber
justitssekretær: ekspeditionssekretær D. Louterman-Hubeau,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— den nederlandske regering ved fungerende afdelingschef for Udenrigsministeriets afdeling for EU-ret, konsulent M. Fierstra, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved H. Michard og P. van Nuffel, begge Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 24. juni 1999 er afgivet mundtlige indlæg af den nederlandske regering ved M. Fierstra og konsulent J. van Bakel, Udenrigsministeriets afdeling for EU-ret, som befuldmægtiget, bistået af fuldmægtig S. Verheij, Finansministeriet, og af Kommissionen ved P. Van Nuffel,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 14. oktober 1999,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 8. juli 1998, indgået til Domstolen den 10. juli 1998, har Gerechtshof, Haag, i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) forelagt Domstolen to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 6 og 52 (efter ændring nu artikel 12 EF og 43 EF) samt EF-traktatens artikel 73 B og 73 D (nu artikel 56 EF og 58 EF).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag, der føres af en nederlandsk statsborger, C. Baars, mod den nederlandske skatteforvaltning angående dennes afslag på at indrømme sagsøgeren et nedslag i forbindelse med formuebeskatning.

De nationale retsregler

3 I Nederlandene opkræves der formueskat i henhold til Wet op de vermogensbelasting 1964 (lov af 16.12.1964 om formueskat, Stbl. 1964, s. 520, herefter »formueskatteloven«). Der er tale om en direkte beskatning på årsbasis af formuen, og skattesatsen er otte promille af globalformuen.

4 I henhold til formueskattelovens artikel 1 skal formueskat svares af alle fysiske personer, der har bopæl (er hjemmehørende) i Nederlandene, samt af alle fysiske personer som — selv om de ikke har bopæl (ikke er hjemmehørende) i Nederlandene — har formue i landet. Skattepligtige, der er hjemmehørende i Nederlandene, skal som udgangspunkt svare formueskat af deres samlede formue, uanset hvor den befinder sig. Skattepligtige, der ikke er hjemmehørende i Nederlandene, skal svare formueskat af den del af deres formue, der befinder sig i Nederlandene.

5 I henhold til formueskattelovens artikel 3, stk. 2, forstås ved den skattepligtige formue værdien af formuegoderne, herunder kapitalandele i selskaber, med fradrag af værdien af gæld.

6 Ved Wet tot uitbreiding van de ondernemingsvrijstelling in de vermogensbelasting 1986 (lov af 24.4.1986 om udvidelse af skattefritagelsen for erhvervsvirksomhed

i forbindelse med formuebeskatning, Stbl. 1986, s. 248) blev der i formueskatteloven indført en skattefritagelse, som benævnes »skattefritagelsen for erhvervsvirksomhed«

7 I formueskattelovens artikel 7 med senere ændringer — om de skattepligtiges skattefritagelse for erhvervsvirksomhed — bestemmes følgende i stk. 2 og stk. 3, litra c):

»2. For så vidt angår en skattepligtig, for hvis regning en eller flere virksomheder drives... ses der bort fra følgende dele af den formue, der er investeret i virksomheden eller virksomhederne:

a) såfremt formuen ikke overstiger 135 000 NLG: 100%

b) såfremt formuen overstiger 135 000 NLG: 135 000 NLG med tillæg af 50% af den formue, der overstiger dette beløb, dog således at højst 1 541 000 NLG lades ude af betragtning.

3. Såfremt den formue, der er investeret i en eller flere virksomheder som omhandlet i stk. 2, udgør under 2 947 000 NLG, eller ingen virksomhed drives

for den skattepligtiges regning, finder stk. 2 tilsvarende anvendelse, og med henblik herpå forstås ved den formue, der er investeret i en virksomhed, den formue, der består af:

...

c) aktier eller anparter, som for den skattepligtige udgør en betydelig kapitalinteresse som omhandlet i Wet op de inkomstenbelasting 1964 i et selskab, som er hjemmehørende i Nederlandene, men som ikke er et investeringsselskab som omhandlet i artikel 28 i Wet op de vennootschapsbelasting.

...«

8 Begrebet »betydelig kapitalinteresse«, der er benyttet i formueskattelovens artikel 7, stk. 3, litra c), med senere ændringer, er defineret i artikel 39, stk. 3, i Wet op de inkomstenbelasting 1964 (den nederlandske lov af 16.12.1964 om indkomstskat, Stbl. 1990, s. 103). Bestemmelsen har følgende ordlyd:

»Ved en betydelig kapitalinteresse forstås, at den skattepligtige i løbet af de seneste fem år direkte eller indirekte, alene eller sammen med sin ægtefælle eller beslægtede eller besvogrede i lige linje eller til og med anden grad af sidelinjen har

ejet mindst en tredjedel af kapitalandelene og alene eller sammen med sin ægtefælle har ejet mindst syv hundrededele af den nominelle, indbetalte kapital...«

Hovedsagen

9 C. Baars har bopæl i Nederlandene. Han er indehaver af alle anparterne i Ballyard Foods Limited (herefter »Ballyard«), som er et irsk selskab, der har hjemsted i Dublin i Irland.

10 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at anparterne udgør en betydelig kapitalinteresse i et selskab i nederlandsk rets forstand.

11 Med henblik på formueskatteansættelsen for 1994 angav C. Baars en formue, som pr. 1. januar 1994 udgjorde 2 650 600 NLG, herunder værdien af anparterne i Ballyard, som på samme tidspunkt udgjorde 749 800 NLG.

12 Under henvisning til, at anparterne i Ballyard udgjorde en betydelig kapitalinteresse i nederlandsk rets forstand, anmodede C. Baars om at blive omfattet af skattefritagelsen for erhvervsvirksomhed i henhold til formueskattelovens

artikel 7, stk. 3, med senere ændringer, og dermed opnå en nedsættelse på 442 400 NLG i værdien af sin skattepligtige formue.

13 Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem (skatteforvaltningen for person- og virksomhedsbeskatning, Gorinchem, herefter »skatteforvaltningen«) bestred ikke, at C. Baars' kapitalandel udgjorde en betydelig kapitalinteresse i nederlandsk rets forstand. Forvaltningen afslog dog at indrømme fritagelse, fordi Ballyard ikke opfyldte betingelsen i artikel 7, stk. 3, litra c), i formueskatteloven, med senere ændringer, om, at selskabet var hjemmehørende i Nederlandene.

14 C. Baars klagede den 9. november 1995 til samme myndighed, som imidlertid afviste klagen ved afgørelse af 27. september 1996.

15 C. Baars anlagde derefter sag til prøvelse af afgørelsen ved Gerechtshof, Haag. Til støtte for sine påstande gjorde han bl.a. gældende, at det var i strid med traktatens artikel 52 om etableringsfrihed og traktatens artikel 73 B, som forbyder restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne, at begrænse skattefritagelsen for erhvervsvirksomhed til kapitalandele i selskaber, der er hjemmehørende i Nederlandene.

16 Gerechtshof, Haag, fandt, at sagens afgørelse måtte bero på en fortolkning af traktatens artikel 6, 52, 73 B og 73 D, og retten besluttede derfor at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal EF-traktatens artikel 6 og/eller 52 fortolkes således, at en begrænsning, som følger af en bestemmelse i en medlemsstats lovgivning om formueskat —

hvorefter formue, der er investeret i kapitalandele i en virksomhed, såfremt kapitalandelene udgør en betydelig kapitalinteresse, fritages for formuebeskatning hos indehaveren af kapitalandelene, men fritagelsen kun gælder for kapitalandele i selskaber, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat — er uforenelig med de nævnte artikler?

2) Såfremt spørgsmål 1 må besvares benægtende, skal EF-traktatens artikel 73 B og 73 D da fortolkes således, at en begrænsning som omhandlet i spørgsmål 1 er uforenelig med disse artikler?«

Det første præjudicielle spørgsmål

17 Indledningsvis bemærkes, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne under overholdelse af fællesskabsretten og således afstå fra enhver form for forskelsbehandling begrundet i nationalitet (dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 16, og af 29.4.1999, sag C-311/97, Royal Bank of Scotland, Sml. I, s. 2651, præmis 19).

18 Med hensyn til traktatens artikel 52 har den nederlandske regering gjort gældende, at traktatens bestemmelser om etableringsfrihed ikke finder anvendelse på en situation som den, sagsøgeren i hovedsagen befinder sig i, idet den efter

regeringens opfattelse kun henhører under traktatens bestemmelser om frie kapitalbevægelser.

19 Der skal derfor tages stilling til, om traktatens bestemmelser om etableringsfrihed, herunder traktatens artikel 52, finder anvendelse på en situation som den, sagsøgeren i hovedsagen befinder sig i, og som har givet anledning til den præjudicielle forelæggelse.

20 Det bemærkes i denne forbindelse, at en betydelig kapitalinteresse i nederlandsk rets forstand — dvs. i det væsentlige indehavelse i løbet af de seneste fem år af mindst en tredjedel af kapitalandelene i et selskab og over syv procent af den indbetalte, nominelle kapital — ikke nødvendigvis indebærer en kontrol med eller ledelse af selskabet, hvilket er forhold, der falder ind under udøvelsen af etableringsretten. Den omstændighed, at en medlemsstat ikke indrømmer skattepligtige i medlemsstaten en skattefritagelse for erhvervsvirksomhed i forbindelse med en betydelig kapitalinteresse, i den nationale lovgivnings forstand, i selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater, har derfor ikke nødvendigvis indvirkning på etableringsfriheden.

21 Det skal dog bemærkes, at den situation, der har givet anledning til hovedsagen, er en situation, hvor en statsborger i en medlemsstat har bopæl i samme medlemsstat og er indehaver af samtlige kapitalandele i et selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat. Indehavelse af en kapitalandel på 100% af kapitalen i et selskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, medfører imidlertid uden tvivl, at en sådan skattepligtig er omfattet af anvendelsesområdet for traktatens bestemmelser om etableringsretten.

22 Det følger således af traktatens artikel 52, stk. 2, at etableringsfriheden indebærer adgang til at oprette og lede virksomheder, herunder navnlig selskaber, i en medlemsstat for en statsborger i en anden medlemsstat. En statsborger i en medlemsstat udøver således sin etableringsret, når han er indehaver af en kapitalandel i et selskab i en anden medlemsstat, der giver ham en sådan indflydelse på beslutningerne i selskabet, at han kan træffe afgørelse om dets drift.

23 Med hensyn til traktatens artikel 6 følger det af Domstolens praksis, at denne artikel, der indeholder et almindeligt, principielt forbud mod enhver forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, kun kan anvendes selvstændigt på forhold omfattet af fællesskabsretten, for hvilke traktaten ikke indeholder særlige bestemmelser om forbud mod forskelsbehandling (dom af 30.5.1989, sag 305/87, Kommissionen mod Grækenland, Sml. s. 1461, præmis 12 og 13, og af 12.4.1994, sag C-1/93, Halliburton Services, Sml. I, s. 1137, præmis 12, samt Royal Bank of Scotland-dommen, præmis 20).

24 Det står imidlertid fast, at princippet om forbud mod forskelsbehandling på etableringsrettens område er blevet iværksat ved traktatens artikel 52 (Halliburton Services-dommen, præmis 12, og dom af 29.2.1996, sag C-193/94, Skanavi og Chryssanthakopoulos, Sml. I, s. 929, præmis 21).

25 Som følge heraf finder traktatens artikel 6 ikke anvendelse i hovedsagen.

26 Som den forelæggende ret nærmere bestemt har anmodet om med det første spørgsmål, skal det herefter efterprøves, om traktatens artikel 52 er til hinder for en medlemsstats skattelovgivning — som den i hovedsagen omhandlede lovgivning — hvorefter der i tilfælde af, at indehavelse af en kapitalandel i et selskab giver indehaveren en sådan indflydelse på beslutningerne i selskabet, at han kan træffe afgørelse om dets drift, hvilket naturligvis altid vil være tilfældet, når kapitalandelen udgør 100% af et selskabs kapital,

— indrømmes personer, der er statsborgere i medlemsstaterne og har bopæl på den pågældende medlemsstats område, hel eller delvis fritagelse for formueskat af den formue, der er investeret i kapitalandele i selskabet

— men som betingelse for denne fritagelse stiller krav om, at kapitalandelen indehaves i et selskab, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, således at indehavere af kapitalandele i selskaber i andre medlemsstater ikke kan opnå fritagelse.

27 Traktatens artikel 52 er en af fællesskabsrettens grundlæggende bestemmelser og har været umiddelbart gældende i medlemsstaterne siden overgangsperiodens udløb. I medfør af bestemmelsen indebærer den frihed, en medlemsstats statsborgere har til at etablere sig på en anden medlemsstats område, en adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere (dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 13, og Royal Bank of Scotland-dommen, præmis 22).

28 Det skal bemærkes, at selv om traktatens artikel 52, ligesom de øvrige bestemmelser om etableringsfriheden, efter sin ordlyd særlig skal sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, er den også til hinder for, at oprindelsesmedlemsstaten opstiller hindringer for, at en af dens statsborgere etablerer sig i en anden medlemsstat (jf. i samme retning dom af 27.9.1988, sag 81/87, Daily Mail and General Trust, Sml. s. 5483, præmis 16, af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 21, og af 18.11.1999, sag C-200/98, x og Y, Sml. I, s. 8261, præmis 26).

29 Traktatens artikel 52 er også til hinder for, at en medlemsstat opstiller hindringer for, at statsborgere i medlemsstaterne, som har bopæl på dens område, etablerer sig i en anden medlemsstat.

30 Når den nationale lovgivning, hovedsagen angår, medfører, at den skattemæssige fordel, som skattefritagelsen for erhvervsvirksomhed udgør, ikke indrømmes personer, som er statsborgere i medlemsstaterne og har bopæl i Nederlandene, og som gør brug af retten til fri etablering ved at drive et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat end Nederlandene, men at den skattemæssige fordel indrømmes personer, som er statsborgere i medlemsstaterne og har bopæl i Nederlandene, og som er indehavere af en betydelig kapitalinteresse i et selskab med hjemsted i Nederlandene, indebærer lovgivningen dermed en forskelsbehandling af de skattepligtige alt efter, hvor de selskaber, i hvilke de skattepligtige er indehavere af kapitalandele, har deres hjemsted.

31 Denne forskelsbehandling af de skattepligtige er principielt i strid med traktatens artikel 52.

32 Der skal derfor tages stilling til, om forskelsbehandlingen eventuelt kan være berettiget i henhold til traktatens bestemmelser om etableringsfriheden.

33 Den nederlandske regering har i denne henseende gjort gældende, at den omstændighed, at skattefritagelsen for erhvervsvirksomhed er begrænset til at gælde for kapitalandele i selskaber med hjemsted i Nederlandene, er berettiget af hensyn til at opretholde sammenhængen i det nederlandske skattesystem.

34 Regeringen har anført, at skattefritagelsen for erhvervsvirksomhed skal afbøde virkningerne af den dobbeltbeskatning — i økonomisk forstand — som følger af, at der skal svares selskabsskat af selskabets overskud, og at der skal svares formueskat af den formue, selskabsdeltageren har investeret i selskabet.

35 Kun den formue, der er investeret i kapitalandele i et selskab i Nederlandene, fritages således helt eller delvis for formueskat, og dette modsvares af, at kun overskud, som selskabet har indtjent i Nederlandene, undergives selskabsskat i denne medlemsstat. Formue, der er investeret i kapitalandele i et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, behøver således ikke at være omfattet af formueskattefritagelsen, da overskud, som et sådant selskab opnår, ikke er selskabsskattepligtigt i Nederlandene, og der dermed ikke sker en dobbeltbeskatning, som bør opvejes.

36 Denne argumentation kan ikke tiltrædes.

37 Domstolen har ganske vist fastslået, at nødvendigheden af at sikre sammenhængen i beskatningsordningen kan retfærdiggøre bestemmelser, som kan begrænse de grundlæggende friheder (domme af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249,og sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 305).

38 Dette er imidlertid ikke tilfældet i denne sag.

39 Der sker ikke en dobbeltbeskatning af overskud, selv ikke i økonomisk forstand, da den beskatning, hovedsagen angår, ikke rammer overskud, som udloddes til selskabsdeltagerne i form af udbytte, men derimod selskabsdeltagernes formue gennem værdien af deres kapitalandele i et selskab. Om selskabet opnår et overskud eller ej, har i øvrigt ingen betydning for, om der skal svares formueskat.

40 Hertil kommer, at mens der i Bachmann-sagen og i sagen Kommissionen mod Belgien var en direkte forbindelse mellem fradragsretten for præmier i henhold til pensions- og livsforsikringskontrakter og beskatningen af beløb, der modtages i henhold til sådanne kontrakter — en forbindelse, som måtte opretholdes af hensyn til sammenhængen i den pågældende beskatningsordning — består der i den foreliggende sag ingen direkte forbindelse af denne karakter, da der er tale om to særskilte former for beskatning, som rammer forskellige skattepligtige. Det er derfor uden betydning med henblik på, om selskabsdeltagerne indrømmes et

nedslag i forbindelse med formueskatten, at selskaber, der er hjemmehørende i Nederlandene, skal betale selskabsskat i Nederlandene, mens selskaber, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, ikke skal.

41 Herefter skal det første spørgsmål besvares med, at traktatens artikel 52 er til hinder for en medlemsstats skattelovgivning — som den i hovedsagen omhandlede lovgivning — hvorefter der i tilfælde af, at indehavelse af en kapitalandel i et selskab giver indehaveren en sådan indflydelse på beslutningerne i selskabet, at han kan træffe afgørelse om dets drift,

— indrømmes personer, der er statsborgere i medlemsstaterne og har bopæl på den pågældende medlemsstats område, hel eller delvis fritagelse for formueskat af den formue, der er investeret i kapitalandele i selskabet

— men som en betingelse for denne fritagelse stiller krav om, at kapitalandelen indehaves i et selskab, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, således at indehavere af kapitalandele i selskaber i andre medlemsstater ikke kan opnå fritagelse.

Det andet præjudicielle spørgsmål

42 Som følge af besvarelsen af det første spørgsmål er det ikke nødvendigt at besvare det andet spørgsmål.

Sagens omkostninger

43 De udgifter, der er afholdt af den nederlandske regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. 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.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Gerechtshof, Haag, ved kendelse af 8. juli 1998, for ret:

EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF) er til hinder for en medlemsstats skattelovgivning — som den i hovedsagen omhandlede lovgivning — hvorefter der i tilfælde af, at indehavelse af en kapitalandel i et selskab

giver indehaveren en sådan indflydelse på beslutningerne i selskabet, at han kan træffe afgørelse om dets drift,

— **indrømmes personer, der er statsborgere i medlemsstaterne og har bopæl på den pågældende medlemsstats område, hel eller delvis fritagelse for formueskat af den formue, der er investeret i kapitalandele i selskabet**

— **men som en betingelse for denne fritagelse stiller krav om, at kapitalandelen indehaves i et selskab, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, således at indehavere af kapitalandele i selskaber i andre medlemsstater ikke kan opnå fritagelse.**

Edward Gulmann Puissochet

Jann Wathelet

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 13. april 2000.

R. Grass

Justitssekretær

D.A.O. Edward

Formand for Femte Afdeling