DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 13 april 2000 *

I mål C-251/98,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från Gerechtshof te 's-Gravenhage (Nederländerna), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

C. Baars

och

Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem,

angående tolkningen av artiklarna 6 och 52 i EG-fördraget (nu artiklarna 12 EG och 43 EG i ändrade lydelser) och artiklarna 73b och 73d i EG-fördraget (nu artiklarna 56 EG och 58 EG),

* Rättegångsspråk: nederländska.

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden D.A.O. Edward samt domarna C. Gulmann, J.-P. Puissochet, P. Jann och M. Wathelet (referent),

generaladvokat: S. Alber,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören D. Louterman-Hubeau,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Nederländernas regering, genom juridiske rådgivaren M. Fierstra, tillförordnad chef för avdelningen för europeisk rätt, utrikesministeriet, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom H. Michard och P. van Nuffel, båda vid rättstjänsten, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 24 juni 1999 av: Nederländernas regering, företrädd av M. Fierstra och biträdande juridiske rådgivaren J. van Bakel, avdelningen för europeisk rätt, utrikesministeriet, i egenskap av ombud, biträdda av S. Verheij, tjänsteman vid finansministeriet, och kommissionen, företrädd av P. van Nuffel,

och efter att den 14 oktober 1999 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Gerechtshof te 's-Gravenhage har genom beslut av den 8 juli 1998, som inkom till domstolens kansli den 10 juli 1998, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt två frågor om tolkningen av artiklarna 6 och 52 i EG-fördraget (nu artiklarna 12 EG och 43 EG i ändrade lydelser) och artiklarna 73b och 73d i EG-fördraget (nu artiklarna 56 EG och 58 EG).

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan C. Baars, som är nederländsk medborgare, och den nederländska skatteförvaltningen, rörande skatteförvaltningens avslag på sökandens begäran om sänkt förmögenhetsskatt.

Tillämpliga nationella bestämmelser

3 I Nederländerna har förmögenhetsskatt införts genom Wet op de vermogensbelasting 1964 (lag av den 16 december 1964 om förmögenhetsskatt, *Stbl.* 1964, s. 520, nedan kallad förmögenhetsskattelagen). Det är fråga om en direkt årlig skatt om 0,8 procent på den skattskyldiges totala förmögenhet.

4 Enligt artikel 1 i förmögenhetsskattelagen är samtliga fysiska personer bosatta i Nederländerna skattskyldiga vad avser denna skatt (inhemska skattskyldiga). Även fysiska personer som inte är bosatta i Nederländerna, men som har tillgångar i denna stat är skattskyldiga (utländska skattskyldiga). De inhemska skattskyldiga är i princip skattskyldiga för hela sin förmögenhet, oavsett var den finns. De utländska skattskyldiga är skattskyldiga för den del av deras tillgångar som finns i Nederländerna.

5 Enligt artikel 3.2 i förmögenhetsskattelagen utgörs den skattepliktiga förmögenheten av den skattskyldiges tillgångar, inklusive andelar och aktier i bolag, efter avdrag för dennes skulder.

6 Genom Wet tot uitbreiding van de ondernemingsvrijstelling in de vermogensbelasting 1986 (lag av den 24 april 1986 om företagsundantag vad avser

förmögenhetsskatt, *Stbl.* 1986, s. 248) infördes ett undantag från beskattning enligt förmögenhetsskattelagen, nämligen det så kallade företagsundantaget.

7 Företagsundantaget föreskrivs i artikel 7 i förmögenhetsskattelagen. Artikel 7.2 och 7.3 c i förmögenhetsskattelagen, i dess ändrade lydelse, har följande innehåll:

"2. Vad avser skattskyldiga som driver ett eller flera företag... skall de medel som har investerats i detta eller dessa företag dras av från den sammanlagda förmögenheten enligt följande:

a) om denna del av förmögenheten är mindre än 135 000 NLG: 100 procent,

b) om denna del av förmögenheten överstiger 135 000 NLG: 135 000 NLG jämte 50 procent på återstående värde; avdraget får dock inte överstiga 1 541 000 NLG.

3. Om de medel som har investerats i ett eller flera företag, i den mening som avses i punkt 2 ovan, understiger 2 947 000 NLG eller den skattskyldige inte

driver något företag, är punkt 2 tillämplig i tillämpliga delar. Med medel som har investerats i ett företag förstås härvid även

...

c) aktier eller andelar som ger den skattskyldige ett betydande innehav, i den mening som avses i Wet op de inkomstenbelasting 1964, i ett bolag etablerat i Nederländerna som inte är ett investeringsbolag, i den mening som avses i artikel 28 i Wet op de vennootschapsbelasting.

..."

8 Begreppet betydande innehav i artikel 7.3 c i förmögenhetsskattelagen, i ändrad lydelse, definieras i artikel 39.3 i Wet op de inkomstenbelasting 1964 (lag av den 16 december 1964 om inkomstskatt, *Stbl.* 1990, s. 103). Bestämmelsen har följande lydelse:

"Med betydande innehav förstås att den skattskyldige under de senaste fem åren, direkt eller indirekt, ensam eller tillsammans med make/maka eller nära släktingar var delägare med minst en tredjedel, och ensam eller tillsammans

med sin make/maka var delägare med minst sju hundradelar av det nominella kapitalet."

Målet vid den nationella domstolen

9 C. Baars är bosatt i Nederländerna. Han äger 100 procent av aktierna i Ballyard Foods Limited (nedan kallad Ballyard), vilket är ett bolag bildat enligt irländsk rätt som är etablerat i Dublin, Irland.

10 Av begäran om förhandsavgörande framgår att dessa aktier utgör ett betydande innehav i ett bolag, i den mening som avses i nederländsk rätt.

11 C. Baars deklarerade, i sin förmögenhetsskattedeklaration för år 1994, en förmögenhet som den 1 januari 1994 uppgick till 2 650 600 NLG, däri inbegripet hans aktier i Ballyard vars värde samma dag uppgick till 749 800 NLG.

12 C. Baars hävdade att hans aktieinnehav i Ballyard utgjorde ett betydande innehav, i den mening som avses i nederländsk rätt, och begärde att företagsundantaget skulle tillämpas vid beräkningen av hans skattepliktiga förmö-

genhet, i enlighet med artikel 7.3 i förmögenhetsskattelagen, varför 442 400 NLG skulle dras av från densamma.

13 Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem (skattegranskare med ansvar för enheten för privatpersoner/företag i Gorinchem, nedan kallad granskaren) har inte bestritt att C. Baars innehav i Ballyard utgör ett betydande innehav, i den mening som avses i nederländsk rätt. Granskaren vägrade emellertid att bevilja C. Baars avdrag med motiveringen att Ballyard inte är etablerat i Nederländerna, såsom föreskrivs i artikel 7.3 c i förmögenhetsskattelagen i ändrad lydelse.

14 C. Baars begärde omprövning av detta beslut genom ansökan av den 9 november 1995, som granskaren avslog den 27 september 1996.

15 C. Baars väckte talan mot detta avslagsbeslut vid Gerechtshof te 's-Gravenhage. C. Baars hävdade i sin ansökan bland annat att det strider mot artikel 52 i fördraget rörande etableringsfrihet och artikel 73b i fördraget, som förbjuder restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna, att begränsa företagsundantaget till att endast avse bolag som är etablerade i Nederländerna.

16 Gerechtshof te 's-Gravenhage ansåg att det var nödvändigt att tolka artiklarna 6, 52, 73b och 73d i fördraget för att kunna avgöra målet, varför den vilandeförklarade målet och ställde följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Skall artikel 6 och/eller artikel 52 i EG-fördraget tolkas så, att det är oförenligt med dessa artiklar att i en lagbestämmelse angående förmögen-

hetsskatt i en medlemsstat, enligt vilken aktieägare undantas från skyldighet att betala förmögenhetsskatt i fråga om medel som har investerats i aktier i ett företag, förutsatt att det är fråga om ett betydande innehav, föreskriva att detta undantag endast gäller för aktier i företag som är etablerade i denna medlemsstat?

2) För det fall att svaret på den första frågan är nekande, skall artiklarna 73b och 73d i EG-fördraget tolkas så, att en inskränkande bestämmelse som den som beskrivs i första frågan är oförenlig med dessa artiklar?"

Den första tolkningsfrågan

17 Det skall inledningsvis anmärkas att även om frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas behörighet, skall medlemsstaterna dock respektera gemenskapsrätten vid utövandet av sina befogenheter och avhålla sig från varje form av diskriminering grundad på nationalitet (dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx, REG 1995, s. I-2493, punkt 16, och av den 29 april 1999 i mål C-311/97, Royal Bank of Scotland, REG 1999, s. I-2651, punkt 19).

18 Vad avser artikel 52 i fördraget har den nederländska regeringen gjort gällande att bestämmelserna i fördraget rörande etableringsfriheten inte är tillämpliga på en sådan situation som är i fråga i målet vid den nationella domstolen. Enligt

regeringens mening är endast fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital tillämpliga på ett sådant fall.

19 Domstolen har därför att pröva huruvida fördragets bestämmelser om etableringsfrihet, och särskilt artikel 52 i fördraget, är tillämpliga på en sådan situation som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

20 Med begreppet "betydande innehav" förstås i nederländsk rätt att någon under de senaste fem åren har innehaft åtminstone en tredjedel av aktierna i ett bolag och minst 7 procent av det fria nominella kapitalet. Det skall anmärkas att ett sådant innehav inte med nödvändighet medför att personen kontrollerar eller driver bolaget, vilket ingår i etableringsrätten. Att en medlemsstat inte beviljar sina skattskyldiga ett företagsundantag vid betydande innehav, i den mening som avses i nationell lagstiftning, i bolag etablerade i andra medlemsstater, påverkar inte med nödvändighet etableringsfriheten.

21 I förevarande fall är det emellertid fråga om en gemenskapsmedborgare som är bosatt i en medlemsstat och som äger samtliga aktier i ett bolag etablerat i en annan medlemsstat. Om en skattskyldig äger 100 procent av aktierna i ett bolag som har sitt säte i en annan medlemsstat omfattas han helt klart av fördragets bestämmelser om etableringsfrihet.

22 Det framgår nämligen av artikel 52 andra stycket i fördraget att etableringsfriheten innefattar rätt för en medborgare i en medlemsstat att bilda och driva företag, särskilt bolag, i en annan medlemsstat. En medborgare i en medlemsstat som innehar kapitalet i ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat, och som därigenom har ett betydande inflytande över bolagets beslut och kan bestämma över bolagets verksamhet, utnyttjar således sin etableringsrätt.

23 Vad avser artikel 6 i fördraget framgår det av domstolens rättspraxis att denna artikel, som uppställer ett allmänt förbud mot varje form av diskriminering grundad på nationalitet, endast kan tillämpas självständigt i situationer som omfattas av gemenskapsrätten, men för vilka det inte har föreskrivits några särskilda regler om icke diskriminering i fördraget (dom av den 30 maj 1989 i mål C-305/87, kommissionen mot Grekland, REG 1989, s. 1461, punkterna 12 och 13, och av den 12 april 1994 i mål C-1/93, Halliburton Services, REG 1994, s. I-1137, punkt 12, och domen i det ovannämnda målet Royal Bank of Scotland, punkt 20).

24 Principen om icke-diskriminering har emellertid genomförts inom etableringsfrihetens område genom artikel 52 i fördraget (domen i det ovannämnda målet Halliburton Services, punkt 12, och dom av den 29 februari 1996 i mål C-193/94, Skanavi och Chryssanthakopoulos, REG 1996, s. I-929, punkt 21).

25 Artikel 6 i fördraget är således inte tillämplig i målet vid den nationella domstolen.

26 Domstolen har därför, i enlighet med vad den nationella domstolen har begärt i sin första tolkningsfråga, att pröva huruvida artikel 52 i fördraget utgör hinder för en skattelagstiftning i en medlemsstat, av det slag som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilken, i fall då en aktieägare innehar en så stor andel av kapitalet i ett bolag att han därigenom kan anses ha ett betydande inflytande över bolagets beslut och kan bestämma över bolagets verksamhet, vilket helt klart alltid är fallet när aktieägaren äger 100 procent av aktierna,

— ger medborgare i andra medlemsstater som är bosatta i denna medlemsstat rätt att från den skattepliktiga förmögenheten helt eller delvis göra avdrag för den del av förmögenheten som har investerats i detta bolag,

— men uppställer som villkor för avdrag att innehavet avser ett bolag som är etablerat i den berörda medlemsstaten, varför aktieägare i bolag etablerade i andra medlemsstater inte har denna avdragsrätt.

27 Artikel 52 i fördraget är en av gemenskapsrättens grundläggande bestämmelser och är direkt tillämplig i medlemsstaterna efter övergångsperiodens utgång. Enligt denna bestämmelse inbegriper friheten för medborgare från en medlemsstat att etablera sig på en annan medlemsstats territorium även rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på de villkor som etableringsstatens lagstiftning föreskriver för dess egna medborgare (dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike, REG 1986, s. 273, svensk specialutgåva, volym 8, punkt 13, och domen i det ovannämnda målet Royal Bank of Scotland, punkt 22).

28 Det skall anmärkas att även om artikel 52 i fördraget, i likhet med övriga bestämmelser om etableringsfrihet, enligt sin ordalydelse särskilt syftar till att säkerställa nationell behandling i värdstaten, föreskriver den samtidigt ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av dess medborgare från att etablera sig i en annan medlemsstat (se i detta sammanhang dom av den 27 september 1988 i mål 81/87, Daily Mail and General Trust, REG 1988, s. 5483, punkt 16, svensk specialutgåva, volym 9, s. 693, dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI, REG 1998, s. I-4695, punkt 21, och dom av den 18 november 1999 i mål C-200/98, X och Y, REG 1999, s. I-8261, punkt 26).

29 Artikel 52 i fördraget utgör på samma sätt hinder för att en medlemsstat försvårar för medborgare i andra medlemsstater, som är bosatta i denna medlemsstat, att etablera företag i andra medlemsstater.

30 Den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen innebär att medborgare i andra medlemsstater, som är bosatta i Nederländerna och som med utnyttjande av etableringsrätten driver ett bolag med säte i en annan medlemsstat än Nederländerna, inte har rätt till denna skattelättnad, medan medborgare i andra medlemsstater som är bosatta i Nederländerna har rätt till denna skattelättnad om de i stället har ett betydande innehav i ett bolag med säte i Nederländerna. Denna lagstiftning innebär således en skillnad i behandling mellan olika skattskyldiga som har sin grund i var sätet för de bolag som de skattskyldiga äger aktier i är beläget.

31 Denna skillnad i behandling mellan skattskyldiga strider i princip mot artikel 52 i fördraget.

32 Den fråga som återstår att besvara är således huruvida denna skillnad i behandling är berättigad enligt fördragets bestämmelser om etableringsfrihet.

33 Den nederländska regeringen har härvid gjort gällande att omständigheten att företagsundantaget endast omfattar aktier i bolag med säte i Nederländerna rättfärdigas av behovet av att behålla kongruensen i det nederländska skattesystemet.

34 Enligt denna regering har företagsundantaget till syfte att lindra verkningarna av den dubbelbeskattning — ekonomiskt sett — som följer av att vinster som ett bolag gör beskattas både genom bolagsskatten och genom att de medel som aktieägaren har investerat i detta bolag beläggs med förmögenhetsskatt.

35 Endast medel som har investerats i aktier i ett bolag etablerat i Nederländerna undantas helt eller delvis från förmögenhetsskatt, eftersom endast vinster som detta bolag har gjort i Nederländerna beläggs med bolagsskatt i denna stat. De medel som har investerats i aktier i ett bolag med säte i en annan medlemsstat bör enligt den nederländska regeringen inte omfattas av undantaget från förmögenhetsskatt, eftersom den vinst som detta bolag gör inte beläggs med bolagsskatt i Nederländerna, varför det i sistnämnda fall inte förekommer någon dubbelbeskattning som bör kompenseras.

36 Domstolen anser inte att denna argumentation är övertygande.

37 Domstolen har visserligen ansett att behovet av att säkerställa kongruensen i skattesystemet kan rättfärdiga en lagstiftning som är av sådan art att den inskränker grundläggande rättigheter (domar av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann, REG 1992, s. I-249, och mål C-300/90, kommissionen mot Belgien, REG 1992, s. I-305).

38 Så är emellertid inte fallet här.

39 För det första är det inte fråga om någon dubbelbeskattning av vinster, ens i ekonomisk mening, eftersom den beskattning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte belastar de vinster som utdelas till aktieägarna i form av utdelning, utan aktieägarnas förmögenhet i form av värdet på deras innehav i kapitalet i ett bolag. Vidare saknar frågan huruvida bolaget går med vinst eller inte betydelse för skattskyldigheten rörande förmögenhetsskatt.

40 För det andra fanns det i de ovannämnda målen Bachmann respektive kommissionen mot Belgien ett direkt samband mellan möjligheten att dra av avgifter enligt försäkringsavtal rörande ålderdom och dödsfall och beskattningen av de belopp som försäkringsgivarna var skyldiga att utge på grundval av sådana avtal. Detta samband skulle bevaras för att värna om kongruensen i ifrågavarande skattesystem. I förevarande fall finns det inget sådant direkt samband av denna art, eftersom det är fråga om två distinkta skatter som inte belastar samma skattskyldiga personer. Vid bedömningen av huruvida aktieägare skall beviljas en

skattelättnad vad avser förmögenhetsskatt saknar det således betydelse att bolag etablerade i Nederländerna belastas med bolagsskatt i denna medlemsstat och att bolag etablerade i en annan medlemsstat inte belastas med sådan skatt.

41 Svaret på den första tolkningsfrågan blir således att artikel 52 i fördraget utgör hinder för en skattelagstiftning i en medlemsstat, av det slag som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilken, i fall då en aktieägare innehar en så stor andel av kapitalet i ett bolag att han därigenom kan anses ha ett betydande inflytande över bolagets beslut och kan bestämma över bolagets verksamhet,

— ger medborgare i andra medlemsstater som är bosatta i denna medlemsstat rätt att från den skattepliktiga förmögenheten helt eller delvis göra avdrag för den del av förmögenheten som har investerats i detta bolag,

— men uppställer som villkor för avdrag att innehavet avser ett bolag som är etablerat i den berörda medlemsstaten, varför aktieägare i bolag etablerade i andra medlemsstater inte har denna avdragsrätt.

Den andra tolkningsfrågan

42 Med hänsyn till svaret på den första tolkningsfrågan är det inte nödvändigt att besvara den andra tolkningsfrågan.

Rättegångskostnader

43 De kostnader som har förorsakats den nederländska regeringen och kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. 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.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 8 juli 1998 har ställts av Gerechtshof te 's-Gravenhage — följande dom:

Artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) utgör hinder för en skattelagstiftning i en medlemsstat, av det slag som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilken, i fall då en aktieägare innehar en så stor andel av

kapitalet i ett bolag att han därigenom kan anses ha ett betydande inflytande över bolagets beslut och kan bestämma över bolagets verksamhet,

— ger medborgare i andra medlemsstater som är bosatta i denna medlemsstat rätt att från den skattepliktiga förmögenheten helt eller delvis göra avdrag för den del av förmögenheten som har investerats i detta bolag,

— men uppställer som villkor för avdrag att innehavet avser ett bolag som är etablerat i den berörda medlemsstaten, varför aktieägare i bolag etablerade i andra medlemsstater inte har denna avdragsrätt.

Edward Gulmann Puissochet

Jann Wathelet

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 13 april 2000.

R. Grass — Justitiesekreterare

D.A.O. Edward — Ordförande på femte avdelningen