DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

1. december 2011 *

I sag C-250/08,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 226 EF, anlagt den 10. juni 2008,

Europa-Kommissionen ved P. van Nuffel, R. Lyal og W. Roels, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Kongeriget Belgien ved L. Van den Broeck, som befuldmægtiget, bistået af advocaat B. van de Walle de Ghelcke,

sagsøgt,

* Processprog: nederlandsk.

støttet af:

Republikken Ungarn ved R. Somssich, K. Borvölgyi og M.Z. Fehér, som befuldmægtigede,

intervenient, har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano (refererende dommer), og dommerne M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits, og M. Berger,

generaladvokat: E. Sharpston
justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 23. september 2010,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 21. juli 2011,

afsagt følgende

Dom

1 Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har i stævningen nedlagt påstand om, at det fastslås, at Kongeriget Belgien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 18 EF, 43 EF og 56 EF samt artikel 31 og 40 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 (EFT 1994 L 1, s. 3, herefter »EØS-aftalen«), idet der ved beregningen af skattefradrag i forbindelse med erhvervelse af fast ejendom, som er bestemt til at være en ny hovedbopæl, i regionen Flandern kun medregnes det tinglysningsafgiftsbeløb, der er betalt ved erhvervelsen af en tidligere hovedbopæl, såfremt denne var beliggende i regionen Flandern, og ikke hvis denne var beliggende i en anden medlemsstat end Kongeriget Belgien eller i en stat, der er medlem af Den Europæiske Frihandelssammenslutning (EFTA).

Nationale retsforskrifter

2 Artikel 61/3, i Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (lov om registrerings, hypotek- og retsafgifter gældende i regionen Flandern, herefter »Wetboek«), som ændret ved dekret af 1. februar 2002, indfører den såkaldte ordning for »overførsel« af tinglysningsafgifter. Denne artikel bestemmer:

»Ved en fysisk persons erhvervelse af en fast ejendom, der har været brugt eller er bestemt til boligformål, ved en normal salgstransaktion med henblik på at gøre den

til sin hovedbopæl, modregnes den lovmæssige andel af den afgift, som i henhold til artikel 44, artikel 53, stk. 2, eller artikel 57 skulle betales af erhvervelsen af den bolig, som han tidligere benyttede som hovedbopæl, eller af den byggegrund, hvorpå boligen var opført, i den lovmæssige andel af den afgift, som han skal betale af erhvervelsen af den nye ejendom, såfremt den seneste erhvervelse er behørigt dateret inden for to år fra datoen for registreringen af det dokument, som giver anledning til fastsættelsen af den forholdsmæssige afgift af enten gensalget af den tidligere bolig ved normal salgstransaktion eller af opdelingen af boligens sameje, hvor den fysiske person har givet afkald på alle sine rettigheder.

Der kan i henhold til denne artikel ikke ske modregning af afgift, som er betalt af erhvervelse af ejendom, der ikke er beliggende i regionen Flandern.

Der kan desuden ikke ske modregning af supplerende afgifter betalt af en erhvervelse, uanset årsagen.

Modregning i henhold til denne artikel kan under ingen omstændigheder give anledning til en refusion.

Såfremt en handling som den i stk. 1 nævnte efterfølger en eller flere lignende handlinger og/eller en eller flere handlinger, som omhandlet i artikel 212b, stk. 1, lægges de afgifter, som endnu ikke er blevet modregnet ved disse foregående handlinger i henhold til nærværende artikels stk. 3 eller stk. 5, og/eller de afgifter, som endnu ikke er blevet tilbagebetalt i henhold til artikel 212b, stk. 3 eller stk. 5, i givet fald til den lovmæssige andel af de afgifter, som den fysiske person har betalt af den næstsidste erhvervelse i henhold til artikel 44, artikel 53, stk. 2, eller artikel 57, for at beregne det beløb, der kan modregnes ved den sidste erhvervelse.

Det beløb, der skal modregnes i henhold til stk. 1 og 2, kan under ingen omstændigheder overstige 12 500 EUR. Dette maksimale beløb, der skal modregnes, beregnes i forhold til den andel, som den fysiske person opnår ved den nyerhvervede ejendom.«

3 Wetboeks artikel 212b, der finder anvendelse i regionen Flandern, fastsætter på de samme vilkår og formuleret på samme måde med de nødvendige ændringer desuden tilbagebetaling af tinglysningsafgifter, der blev pålagt i forbindelse med den første erhvervelse af en fast ejendom i regionen Flandern i tilfælde af, at den ejendom, som blev købt først i regionen Flandern og fortrinsvis anvendt som hovedbopæl, sælges senest to år, eller fem år for så vidt angår en byggegrund, efter købet i denne samme region af en bolig med henblik på at gøre denne til ny hovedbopæl.

Den administrative procedure

4 Kommissionen fandt, at Wetboeks artikel 61/3 var i strid med artikel 18 EF, 43 EF og 56 EF samt med EØS-aftalens artikel 31 og 40, og fremsendte den 23. december 2005 en åbningsskrivelse til Kongeriget Belgien, hvori den opfordrede denne medlemsstat til at fremsætte sine bemærkninger til disse overtrædelser.

5 I svarskrivelse af 22. marts 2006 fremførte Kongeriget Belgien grundene til, at det fandt, at den omhandlede ordning ikke udgjorde en tilsidesættelse af hverken EF-traktaten eller EØS-aftalen.

6 Under disse omstændigheder fremsatte Kommissionen den 13. juni 2006 en begrundet udtalelse, hvori den opfordrede Kongeriget Belgien til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme udtalelsen inden for en frist på to måneder at regne fra modtagelsen heraf.

7 Den 13. september 2006 svarede de belgiske myndigheder Kommissionen, at den omtvistede skatteordning ikke fandtes at udgøre en tilsidesættelse af traktaten. Selv hvis dette var tilfældet, opfyldte ovennævnte ordning under alle omstændigheder de krav, der blev fastlagt af Domstolen i dom af 28. januar 1992, Blachman (sag C-204/90, Sml. I, s. 249), herunder krav til skattefradrag på en måde, som er anerkendt i EU-retten, for så vidt som den tillader at opretholde sammenhængen i det belgiske skattesystem.

8 Kommissionen, som ikke var tilfreds med dette svar, besluttede at anlægge nærværende søgsmål.

9 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 10. december 2008 har Republikken Ungarn fået tilladelse til at intervenere til støtte for Kongeriget Belgiens påstande.

Om søgsmålet

Parternes argumenter

10 Kommissionen er for det første af den opfattelse, at den omtvistede lovgivning er i strid med artikel 18 EF.

11 En unionsborgers ret til »at opholde sig« i en anden medlemsstat end sin oprindelsesstat medfører således retten til dér at tage hovedbopæl, hvilket indebærer retten til at købe eller opføre denne. Ved kun at indrømme personer, som erhverver fast ejendom,

der ligger i regionen Flandern, en nedsættelse af tinglysningsafgifterne, når de allerede er indehavere af en hovedbopæl i denne samme region, yder regionen Flandern dem en skattefordel, som berøves personer, der tidligere har erhvervet deres hovedbopæl i en anden medlemsstat end Kongeriget Belgien. Denne forskelsbehandling finder sted i forhold til et grundlæggende element af mobiliteten inden for EU, nemlig køb af fast ejendom.

12 For det andet er denne lovgivning en tilsidesættelse af artikel 43 EF om etableringsretten og EØS-aftalens artikel 31.

13 Da etableringsfriheden ifølge artikel 44, stk. 2, litra e), EF ligeledes omfatter retten til at erhverve fast ejendom, der ligger i en anden medlemsstat, sondrer regionen Flanderns lovgivning om tinglysningsafgifter mellem EU-borgere, som flytter hjemstedet for deres økonomiske aktiviteter, alt efter om flytningen sker i regionen Flandern eller fra en anden medlemsstat end Kongeriget Belgien til denne region. Denne forskelsbehandling vedrører bl.a. »selvstændig« erhvervsvirksomhed, fordi dennes etableringssted ofte er det samme som den selvstændige erhvervsdrivendes hovedbopæl.

14 Da EØS-aftalens artikel 31 med en tilsvarende ordlyd tildeler etableringsret til statsborgere i et EFTA-land, er den omtvistede lovgivning ligeledes i strid med denne artikel.

15 Kommissionen har for det tredje anført, at ovennævnte lovgivning er i strid med artikel 56 EF, for så vidt som denne forbyder alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande, herunder de transaktioner, hvormed valutaudlændinge foretager investeringer i fast

ejendom på en medlemsstats område, således som det fremgår af nomenklaturen for kapitalbevægelser omhandlet i bilag 1 til Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af artikel [56 EF] (EFT L 178, s. 5). Det samme gælder for EØS-aftalens artikel 40, der indholdsmæssigt svarer til artikel 56 EF.

16 Endelig indebærer den omtvistede lovgivning en ulige behandling af objektivt sammenlignelige situationer. Kommissionen er af den opfattelse, at situationerne er objektivt helt sammenlignelige, idet der i begge tilfælde er tale om personer, som flytter stedet for deres hovedbopæl inden for Den Europæiske Union og inden for Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EØS). Der er således ikke grundlag for at sondre mellem, om flytningen er begrænset til inden for regionen Flandern, eller om den er foretaget fra en anden medlemsstat end Kongeriget Belgien til denne region. Mens der i begge tilfælde skal betales tinglysningsafgifter i forbindelse med købet af en ny hovedbopæl, indrømmer den flamske lovgivning kun skattefradrag til personer, som allerede er indehavere af en hovedbopæl i denne region.

17 Ifølge Kommissionen er denne forskelsbehandling desuden ikke begrundet i almene hensyn.

18 For så vidt angår det af Kongeriget Belgien fremførte hensyn til sammenhængen i beskatningen finder Kommissionen, at denne medlemsstat ikke kan påberåbe sig Bachmann-dommen (præmis 21), og dom af 28. januar 1992, Kommissionen mod Belgien (sag C-300/90, Sml. I, s. 305, præmis 14), hvorved Domstolen anerkendte nødvendigheden af at bevare sammenhængen i beskatningsordningen som begrundelse for at krænke den frie bevægelighed for personer.

19 For at denne begrundelse således skal kunne retfærdiggøres, har Domstolen understreget, at der skal foreligge en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning (dom af 8.11.2007, sag C-379/05, Amurta, Sml. I, s. 9569, præmis 46). Denne

retspraksis tager sigte på at undgå, at den samme handling bliver beskattet to gang eller ikke bliver beskattet. I det foreliggende tilfælde er der ingen direkte skattemæssig sammenhæng mellem erhvervelsen af den første hovedbopæl og de tilsvarende tinglysningsafgifter og erhvervelsen af den anden og de tinglysningsafgifter, der opkræves i den anledning.

20 Indledningsvis har Kongeriget Belgien for sin del anført, at den pågældende ordning finder anvendelse på alle fysiske personer, uanset deres nationalitet, og har tre formål, nemlig for det første at øge arbejdsstyrkens mobilitet og tilsvarende at minimere omfanget af pendultrafik og trafikpropper til gavn for miljøet og den offentlige sundhed, for det andet at fremme renovering af bygninger og beboelsesejendomme, og for det tredje en nedsættelse af huslejerne.

21 Vedrørende tilsidesættelsen af artikel 18 EF, 43 EF og 56 EF har Kongeriget Belgien anført, at den flamske lovgivning alene skal vurderes i forhold til frie kapitalbevægelser, idet begrænsningen af etableringsfriheden, da erhvervelse af en ejendom i en medlemsstat af en person, der ikke er bosiddende dér, ifølge fast retspraksis på den ene side udgør en overførsel af kapital mellem medlemsstaterne (jf. dom af 1.6.1999, sag C-302/97, Konle, Sml. I, s. 3099, præmis 22, og af 13.7.2000, sag C-423/98, Albore, Sml. I, s. 5965, præmis 14), kun er en direkte følge af begrænsningen i frie kapitalbevægelser (dom af 11.11.1981, sag 203/80, Casati, Sml. 2595, præmis 8). Kongeriget Belgien henviser på dette punkt desuden til domme af 4. juni 2002, Kommissionen mod Portugal (sag C-367/98, Sml. I, s. 4731), Kommissionen mod Frankrig (sag C-483/99, Sml. I, s. 4781) og Kommissionen mod Belgien (sag C-503/99, Sml. I, s. 4809).

22 For så vidt som artikel 18 EF har fundet særligt udtryk i de traditionelle grundlæggende friheder, vil den på den anden side kun kunne anvendes selvstændigt på forhold, der er omfattet af EU-retten, men for hvilke traktaten ikke indeholder særlige bestemmelser. Kongeriget Belgien henviser i den forbindelse til dom af 29. februar

1996, Skanavi og Chryssanthakopoulos (sag C-193/94, Sml. I, s. 929, præmis 22), og af 26. november 2002, Oteiza Olazabal (sag C-100/01, Sml. I, s. 10981, præmis 26).

23 Med hensyn til realiteten i sagen har Kongeriget Belgien anført, at der ikke foreligger en hindring for de frie kapitalbevægelser, primært fordi der ikke er sket forskelsbehandling mellem objektivt sammenlignelige situationer. Hvad angår den første erhvervelse i regionen Flandern af en bolig med henblik på at gøre den til hovedbopæl, behandles ens situationer på en ensartet måde, idet enhver køber, som for første gang erhverver en bolig i regionen Flandern med henblik på at gøre den til sin hovedbopæl, er forpligtet til at betale en tinglysningsafgift, der udgør 10 % af den erhvervede faste ejendoms markedsværdi.

24 Til gengæld er behandlingen i forbindelse med den anden erhvervelse af en bolig med henblik på at gøre den til hovedbopæl forskellig, afhængig af om den tidligere hovedbopæl var beliggende på regionen Flanderns område eller ej. Denne medlemsstat støtter sig på Domstolens praksis og navnlig dom af 14. februar 1995, Schumacker (sag C-279/93, Sml. I, s. 225), og af 1. juli 2004, Wallentin (sag C-169/03, Sml. I, s. 6443), hvorefter situationen med hensyn til direkte skatter for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende som udgangspunkt ikke er sammenlignelig, og på, at det forhold, at en medlemsstat ikke indrømmer en ikke-hjemmehørende visse skattemæssige fordele, som tilkommer en hjemmehørende, generelt ikke er forskelsbehandling.

25 Kongeriget Belgien gør ligeledes gældende, at den omhandlede ordning er i overensstemmelse med det skattemæssige territorialprincip, der er anerkendt i EU-retten i dom af 15. maj 1997, Futura Participations og Singer (sag C-250/95, Sml. I, s. 2471), og af 12. december 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (sag C-374/04, Sml. I, s. 11673), i henhold til hvilket de uafhængige skattesystemer eksisterer sideløbende og på lige fod. Dette kan medføre eventuelle forskelle og forvridninger, der kun er konsekvensen af forskellene mellem skattesystemerne, hvilket således ikke er omfattet af anvendelsesområdet for traktatens bestemmelser om fri

bevægelighed som anført af Domstolen i dom af 12. juli 2005, Schempp (sag C-403/03, Sml. I, s. 6421, præmis 45).

26 Endelig har Kongeriget Belgien subsidiært anført, at »overførsels«-ordningen er begrundet i almene hensyn, og navnlig i princippet om sammenhæng i skattesystemet, som Domstolen har opstillet i Bachmann-dommen (præmis 28), for så vidt som der er en direkte sammenhæng mellem det første køb af en bolig med henblik på at gøre den til hovedbopæl og det fradrag, som indrømmes ved det andet køb af en bolig af denne art, hvilken sammenhæng først konkretiseres på tidspunktet for gennemførelsen af dette sidste køb.

27 I sit interventionsindlæg til støtte for Kongeriget Belgien deler den ungarske regering sagsøgerens argumentation, herunder det forhold, at situationerne ikke er objektivt sammenlignelige, og at der dermed heller ikke er tale om forskelsbehandling i henhold til EU-retten.

28 Nævnte regering har henvist til det skattemæssige territorialprincip og er af den opfattelse, at medlemsstaternes beskatningskompetence hvad angår national fast ejendom — herunder erhvervelsen af ejendomme — er absolut, men er ikke-eksisterende i tilfælde af erhvervelse af udenlandsk fast ejendom. Da medlemsstaternes beskatningskompetence ikke alene omfatter skatteansættelsen, men også indrømmelsen af skattefordele, er medlemsstaterne berettigede til at nægte udenlandsk fast ejendom skattefordele. Den af Kommissionen anførte eventuelle begrænsning af de grundlæggende friheder er en nødvendig konsekvens af den territoriale opdeling af medlemsstaternes beskatningskompetence. Den er under alle omstændigheder begrundet i princippet om sammenhæng i skattesystemet.

Domstolens bemærkninger

29 Indledningsvis skal bemærkes, at Kongeriget Belgien er af den opfattelse, at det er ufornødent at undersøge den omtvistede lovgivning i lyset af artikel 18 EF og 43 EF, og at traktatbruddet derfor kun kan bedømmes i forhold til de frie kapitalbevægelser.

30 Det skal i den forbindelse bemærkes, at artikel 18 EF ifølge fast retspraksis kun finder anvendelse selvstændigt på forhold, der er omfattet af EU-retten, men for hvilke traktaten ikke indeholder særlige bestemmelser (jf. i den retning dommen i sagen Skanavi og Chryssanthakopoulos, præmis 22, og Oteiza Olazabal-dommen, præmis 26, samt dom af 11.9.2007, sag C-318/05, Kommission mod Tyskland, Sml. I, s. 6957, præmis 35 og 36).

31 Det fremgår desuden af fast retspraksis, at nationale foranstaltninger, som kan hindre eller begrænse erhvervelse af en fast ejendom i andre medlemsstater, kan anses for restriktioner for de frie kapitalbevægelser (jf. dom af 22.1.2009, sag C-377/07, STEKO Industriemontage, Sml. I, s. 299, præmis 24, og af 15.10.2009, sag C-35/08, Busley og Cibrian Fernandez, Sml. I, s. 9807, præmis 21).

32 Henset til disse forhold skal den omhandlede lovgivning derfor alene undersøges i lyset af artikel 56 EF. På den ene side finder artikel 18 EF således ikke selvstændig anvendelse i den foreliggende sag, da købet af en ny bolig i regionen Flandern af en person, som flytter til denne belgiske region fra en anden medlemsstat uden økonomisk incitament, er omfattet af frie kapitalbevægelser. Som anført af Kongeriget Belgien, vil en eventuel tilsidesættelse af artikel 43 EF i dette tilfælde på den anden side være en uundgåelig konsekvens af tilsidesættelsen af de frie kapitalbevægelser.

33 Det bemærkes, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog i henhold til fast retspraksis udøve denne kompetence under overholdelse af EU-retten (jf. dom af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2229, præmis 21, af 20.1.2011, sag C-155/09, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 65, præmis 39, og af 16.6.2011, sag C-10/10, Kommissionen mod Østrig, Sml. I, s. 5389, præmis 23).

34 I den forbindelse er det irrelevant, at parterne i dette traktatbrudssøgsmål er uenige om kvalifikation af de omhandlede tinglysningsafgifter som direkte eller indirekte afgifter, eftersom medlemsstaterne, som Kommissionen har anført i stævningen, da der ikke findes harmoniseringsforanstaltninger af tinglysningsafgifterne, kan udøve deres kompetence under overholdelse af EU-retten. Dette indebærer, at disse rettigheder undergives en lignende gennemgang som den, der foretages i undersøgelsen af de direkte afgifters forenelighed med EU-retten.

35 Det skal således først undersøges, om Wetboeks artikel 61/3, der indfører den såkaldte »overførsels«-ordning, udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som er nedfældet i artikel 56 EF og i EØS-aftalens artikel 40, idet den fra den skattefordel, som den foreskriver, udelukker køb af fast ejendom med kapital fra andre medlemsstater end Belgien.

36 I henhold til artikel 56, stk. 1, EF er alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande forbudt. Selv om traktaten ikke definerer begrebet kapitalbevægelser, er det ubestridt, at direktiv 88/361 sammen med nomenklaturen, som er indeholdt i direktivets bilag, udgør en vejledning hvad angår definitionen af dette begreb (jf. dom af 28.9.2006, forenede sager C-282/04 og C-283/04, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 9141, præmis 19). Investeringer i fast ejendom fremgår desuden på den ene side af rubrik II i

bilag I til direktiv 88/361, benævnt »Investeringer i fast ejendom (ikke omfattet af kategori I)«. På den anden side følger det af nævnte titel, at denne type investering implicit er omfattet af samme bilags rubrik I, benævnt »Direkte investeringer«.

37 I det foreliggende tilfælde fastsættes det i Wetboeks artikel 61/3, at når en person køber en ejendom, der har været brugt eller er bestemt til boligformål, med henblik på at gøre den til sin hovedbopæl, forudsætter fradraget i de tinglysningsafgifter, der skal betales på denne ejendom, af de tinglysningsafgifter, som er betalt af den tidligere bopæl, der er blevet solgt for at finansiere nyerhvervelsen, at nyerhvervelsen er foretaget senest to år efter salget af den gamle ejendom, og at denne var beliggende i regionen Flandern.

38 Som det er erkendt af Kongeriget Belgien, kan dem, der indrømmes dette fradrag, således kun være fysiske personer, der har deres hovedbopæl i regionen Flandern, og som i overensstemmelse med de i Wetboeks artikel 61/3 opstillede betingelser køber en ny hovedbopæl på denne regions område.

39 Det bemærkes derfor, at »overførsels«-ordningen udelukker personer, der for første gang i regionen Flandern køber en fast ejendom med henblik på at anvende den som hovedbopæl, og som har solgt deres hovedbopæl i en anden medlemsstat for at finansiere deres køb i denne region, fra den i bestemmelsen fastsatte mulighed for at opnå en nedsættelse af tinglysningsafgifterne.

40 Ved anvendelse af den omtvistede lovgivning udelukkes først og fremmest personer, som flytter stedet for deres hovedbopæl fra en anden belgisk regions område end regionen Flandern til sidstnævnte region, fra at opnå overførslen.

41 Det bemærkes imidlertid, at EU-retten ikke finder anvendelse på en sådan rent national situation, hvor det ikke er et spørgsmål om udøvelsen af en bevægelsesfrihed inden for Unionen (jf. i denne retning dom af 1.4.2008, sag C-212/06, Gouvernement de la Communauté française og Gouvernement wallon mod Gouvernement flamand, Sml. I, s. 1683, præmis 37 og 38).

42 Den omtvistede lovgivning udelukker ligeledes statsborgere i andre medlemsstater end Kongeriget Belgien, som flytter stedet for deres hovedbopæl fra andre medlemsstater end Kongeriget Belgien til regionen Flanderns område og anvender midler fra salget af deres tidligere hovedbopæl til at finansiere erhvervelsen af deres nye faste ejendom i regionen Flandern, fra at opnå skattefordelen.

43 Ovennævnte lovgivning kan dermed være til skade for personer, der udøver deres bevægelsesfrihed, og skal således undersøges i lyset af EU-retten (jf. i denne retning dommen i sagen Gouvernement de la Communauté française og Gouvernement wallon mod Gouvernement flamand, præmis 42).

44 Det er i denne henseende ubestridt, at ordningen for »overførsel« af tinglysningsafgifter ved at udelukke de i nærværende doms præmis 42 nævnte personer fra at opnå det omtvistede skattefradrag for tinglysningsafgifter for disse medfører en større skattebyrde end for de personer, som er omfattet af det nævnte fradrag. Da muligheden for at opnå et skattefradrag kan have indflydelse på køberen af en ny hovedbopæls adfærd, kan det ikke udelukkes, at den manglende fradragsret for tinglysningsafgifter, der er betalt i andre medlemsstater end Kongeriget Belgien, i visse tilfælde kan afholde personer, som udøver deres ret til fri bevægelighed, fra at købe en fast ejendom i regionen Flandern (jf. i denne retning dom af 27.1.2009, sag C-318/07, Persche, Sml. I, s. 359, præmis 38, og dommen i sagen Kommissionen mod Østrig, præmis 26).

45 På baggrund af ovenstående vurderinger må det konstateres, at Wetboeks artikel 61/3 udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser.

46 Det skal således derefter afgøres, om det drejer sig om en restriktion, der er forbudt i henhold til artikel 56, stk. 1, EF. Ifølge Kongeriget Belgien er dette ikke tilfældet i den foreliggende sag, da den omhandlede ordning er i overensstemmelse med det skattemæssige territorialprincip, og restriktionen for de frie kapitalbevægelser er en konsekvens af forskellene mellem de forskellige nationale lovgivninger.

47 I lighed med Kommissionens opfattelse skal det i den henseende bemærkes, at den omhandlede restriktion ikke følger af forskellene mellem de nationale lovgivninger, men alene af den belgiske »overførsels«-ordning.

48 Det er desuden korrekt, at den omhandlede medlemsstat ved at iværksætte afgiftspålæggelse på køb af ejendomme på sit område handler i overensstemmelse med det i den internationale skatteret fastsatte territorialprincip, der er anerkendt i EU-retten (jf. bl.a. dommen i sagen Futura Participations og Singer, præmis 22). De kompetencer, der er tillagt medlemsstaterne i henhold til territorialprincippet, skal imidlertid udøves under overholdelse af principperne i EU-retten.

49 I henhold til artikel 58, stk. 1, litra a), EF griber bestemmelserne i artikel 56 EF ikke ind i medlemsstaternes ret til »at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sondrer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til […] det sted, hvor deres kapital er investeret«. Denne undtagelse er imidlertid selv begrænset ved artikel 58, stk. 3, EF, der fastslår, at de nationale bestemmelser, der er nævnt i artiklens 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 56« (dom af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 28, og dommen i sagen Kommissionen mod Østrig, præmis 28).

50 Hvis man anerkendte, at en medlemsstat frit kunne gennemføre en forskellig behandling alene på grund af stedet for den første hovedbopæl, ville bestemmelserne om de frie kapitalbevægelser således blive indholdsløse (jf. i denne retning med hensyn til etableringsfriheden dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 18, af 8.3.2001, forenede sager C-397/98 og C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., Sml. I, s. 1727, præmis 42, og af 27.11.2008, sag C-418/07, Papillon, Sml. I, s. 8947, præmis 26).

51 I den forbindelse bemærkes indledningsvis, at det følger af Domstolens praksis, at det, for at en national skattelovgivning som den omhandlede, der sondrer mellem fradragsretten for tinglysningsafgifter, som er betalt i regionen Flandern, og for dem, der er betalt i en anden medlemsstat, kan anses for forenelig med traktatens bestemmelser om frie kapitalbevægelser, er en betingelse, at den forskellige behandling vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller at den er berettiget på grund af et tvingende alment hensyn (jf. i denne retning dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 43, Manninen-dommen, præmis 29, og dommen i sagen Kommissionen mod Østrig, præmis 29).

52 På denne baggrund har Kongeriget Belgien påberåbt sig manglende sammenlignelighed mellem situationerne.

53 Som anført i denne doms præmis 23 og 24 har denne medlemsstat bl.a. gjort gældende, at enhver person, som for første gang erhverver en bolig, der er beliggende i regionen Flandern, med henblik på at gøre den til sin hovedbopæl, er forpligtet til at betale en tinglysningsafgift, der udgør 10 % af den faste ejendoms markedsværdi. Til gengæld er situationen for disse personer ikke sammenlignelig med situationen for personer, som tidligere har købt en bolig i denne region med henblik på at gøre den til

hovedbopæl, idet de sidstnævnte allerede har betalt tinglysningsafgifter i ovennævnte region i forbindelse med købet af deres tidligere hovedbopæl.

54 Denne argumentation kan imidlertid ikke tiltrædes.

55 Det er ganske vist rigtigt, at situationen med hensyn til direkte skatter for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i en stat ifølge Domstolens praksis som udgangspunkt ikke er sammenlignelig, for så vidt som den indkomst, som en ikke-hjemmehørende oppebærer på en stats område, på den ene side i de fleste tilfælde kun udgør en del af hans globalindkomst, som samles på det sted, hvor han har bopæl, og den ikke-hjemmehørendes personlige skatteevne, som afhænger af hans samlede indkomst og hans personlige og familiemæssige forhold, på den anden side lettest kan bedømmes på det sted, hvor midtpunktet for hans livsinteresser befinder sig, hvilket i almindelighed svarer til den sædvanlige bopæl (Schumacker-dommen, præmis 31 og 32, dom af 16.5.2000, sag C-87/99, Zurstrassen, Sml. I, s. 3337, præmis 21, og Wallentin-dommen, præmis 15).

56 Som anført af Kongeriget Belgien, indebærer det forhold, at en medlemsstat ikke indrømmer en ikke-hjemmehørende visse skattemæssige fordele, som tilkommer en hjemmehørende, derfor ikke generelt en forskelsbehandling, idet der er objektive forskelle mellem den situation, hjemmehørende og ikke-hjemmehørende befinder sig i, såvel med hensyn til indtægtskilde som vedkommendes skatteevne samt personlige og familiemæssige forhold (Schumacker-dommen, præmis 34, dom af 12.6.2003, sag C-234/01, Gerritse, Sml. I, s. 5933, præmis 44, og Wallentin-dommen, præmis 16).

57 Det skal imidlertid bemærkes, at disse principper er udviklet af Domstolen inden for rammerne af en retspraksis om indkomstbeskatning, der er et område, hvor de objektive forskelle mellem de skattepligtige, såsom indtægtskilde, personlig skatteevne eller personlige og familiemæssige forhold, kan have indflydelse på beskatningen af den skattepligtige og generelt tages i betragtning af lovgiver.

58 Dette er imidlertid ikke tilfældet i forhold til de omtvistede tinglysningsafgifter, som er indført i forhold til prisen på salg af fast ejendom. Under alle omstændigheder har Kongeriget Belgien ikke gjort gældende, og det fremgår ikke af sagens akter, at den omhandlede lovgivning ved indbetaling af disse afgifter effektivt tager den ene eller den anden af disse forskellige formål i betragtning.

59 Med hensyn til de omtvistede tinglysningsafgifter består den eneste forskel mellem situationen for ikke-hjemmehørende i Belgien, herunder belgiske statsborgere, der har udnyttet deres ret til fri bevægelighed i Unionen, og hjemmehørende i regionen Flandern, hvad enten disse er statsborgere i Belgien eller en anden medlemsstat, som erhverver en ny hovedbopæl i denne region, i stedet for deres tidligere hovedbopæl. I disse to situationer har disse personer således købt en fast ejendom i regionen Flandern for at flytte dertil, og i forbindelse med købet af deres tidligere hovedbopæl har de betalt en afgift af samme karakter som tinglysningsafgifterne i den medlemsstat, hvor denne ejendom var beliggende, mens de andre har indbetalt de pågældende afgifter i den omhandlede region.

60 Det må derfor som anført af Kommissionen fastslås, at de to situationer, der er beskrevet i den foregående præmis, er objektivt sammenlignelige.

61 Når dette er præciseret, skal det bemærkes, at det med henblik på at afgøre, om der er tale om forskelsbehandling, også skal undersøges, om de omhandlede situationer er sammenlignelige under hensyn til det formål, som forfølges med de omhandlede nationale bestemmelser (jf. i denne retning dom af 18.7.2007, sag C-231/05, Oy AA, Sml. I, s. 6373, præmis 38, og Papillon-dommen, præmis 27).

62 I den henseende har Kongeriget Belgien i sit svarskrift anført, at det af regionen Flandern vedtagne dekret af 1. februar 2002, der har medført en række ændringer af Wetboek, således som den tidligere var affattet, har tre grundlæggende formål.

63 For det første søger dette dekret at øge arbejdsstyrkens mobilitet og at minimere vejtrafikken til gavn for miljøet. I den sammenhæng tilskynder »overførsels«-ordningen bl.a. til at flytte til en bedre egnet bolig. For det andet fremmer ovennævnte ordning renovering af bygninger og beboelsesejendomme frem for nyopførelser. For det tredje muliggør et fald i tinglysningsafgifterne en huslejenedsættelse ved bl.a. at forhøje udlejernes bruttofortjeneste.

64 Selv om det antages, at den omtvistede lovgivning faktisk kunne bidrage til at opnå disse formål, skal det i den forbindelse konstateres, at Kongeriget Belgien ikke har oplyst, hvorledes udelukkelsen af, at personer, der har solgt deres hovedbopæl i en anden medlemsstat end Kongeriget Belgien, kan være omfattet af »overførsels«-ordningen, gør det muligt i højere grad at nå disse formål.

65 Som Kommissionen med rette har anført, bidrager den forskelsbehandling, som denne lovgivning medfører, dvs. at udelukke en vis gruppe erhververe af fast ejendom, der er beliggende i regionen Flandern, fra at opnå »overførslen«, ikke til realiseringen af de angivne formål, eftersom personer, der er hjemmehørende i de medlemsstater, som grænser op til regionen Flandern, og som i denne region udøver en økonomisk aktivitet som lønmodtager eller som selvstændig erhvervsdrivende, kunne være tilskyndet af den omtvistede foranstaltning til at flytte deres hovedbopæl til ovennævnte region for således at drage nytte af en af de fordele, der er nævnt i denne doms præmis 63.

66 Det af Kongeriget Belgien fremsatte anbringende, der er udledt af, at situationen for nationale skatteydere ikke kan sammenlignes med situationen for skatteydere i andre medlemsstater, kan ikke tiltrædes.

67 På baggrund af ovenstående vurderinger skal det konstateres, at for så vidt som Wetboeks artikel 61/3 i skattemæssig henseende stiller EU-retlige situationer ugunstigt i forhold til interne situationer, udgør bestemmelsen således en restriktion, som er forbudt i medfør af artikel 56, stk. 1, EF.

68 Endelig skal det bemærkes, at en sådan hindring ifølge Domstolens faste retspraksis kun vil være tilladt, hvis den er begrundet i tvingende almene hensyn. Hvis dette er tilfældet, kræves det desuden, at hindringen er egnet til at sikre gennemførelsen af det pågældende mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 35, og af 13.3.2007, sag C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Sml. I, s. 2107, præmis 64).

69 På denne baggrund har Kongeriget Belgien, støttet af den ungarske regering, gjort gældende, at den restriktion for de frie kapitalbevægelser, som følger af Wetboeks artikel 61/3, er begrundet i nødvendigheden af at beskytte sammenhængen i dens beskatningsordning.

70 Domstolen har således allerede fastslået, at nødvendigheden af at sikre sammenhængen i beskatningsordningen kan retfærdiggøre bestemmelser, som kan begrænse de grundlæggende friheder (Bachmann-dommen, præmis 21, dommen af 28.1.1992 i sagen Kommissionen mod Belgien, præmis 14, Manninen-dommen, præmis 42, og dom af 23.10.2008, sag C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Sml. I, s. 8061, præmis 43).

71 Det fremgår imidlertid af fast retspraksis, at for at et anbringende, der bygger på en sådan begrundelse, kan tages til følge, skal det dog være godtgjort, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning (jf. bl.a. Verkooijen-dommen, præmis 57, dom af 18.9.2003, sag C-168/01, Bosal, Sml. I, s. 9409, præmis 29, og Manninen-dommen, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

72 Som Kongeriget Belgien har gjort gældende, bemærkes i den henseende, at i henhold til den ved Wetboeks artikel 61/3 indførte ordning kan de tinglysningsafgifter, som er blevet betalt i forbindelse med erhvervelsen i regionen Flandern af en ejendom med henblik på at gøre den til hovedbopæl, på visse betingelser modregnes med op til 12 500 EUR i de tinglysningsafgifter, der skal betales i forbindelse med erhvervelsen af en ny hovedbopæl i denne region.

73 Det bemærkes, at eftersom Kongeriget Belgien ikke har nogen beskatningsret i forhold til den købsakt, som tidligere er foretaget i en anden medlemsstat af personer, der har besluttet at placere deres nye hovedbopæl i regionen Flandern, afspejler mønstret i denne skattefordel en logisk symmetri (jf. analogt dommen i sagen Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, præmis 42).

74 Såfremt disse personer dermed ville være omfattet af »overførsels«-ordningen i forbindelse med erhvervelsen af en fast ejendom i regionen Flandern, ville de uberettiget drage fordel af en beskatningsordning, som deres tidligere erhvervelse af fast ejendom uden for Belgien ikke var underlagt.

75 Det følger heraf, at der i ovennævnte ordning er en forbindelse mellem skattefordelen og den første opkrævning. På den ene side drejer det sig således om en og samme skatteyder, som allerede har indbetalt de omhandlede tinglysningsafgifter, og som er berettiget til fradraget, og på den anden side om en fordel, der er indrømmet inden for samme beskatning.

76 I denne forbindelse bemærkes, at disse to betingelser, i det foreliggende tilfælde en og samme skatteyder og den samme beskatning, af Domstolen er blevet anset for tilstrækkeligt til at fastslå, at der foreligger en sådan forbindelse (jf. i denne retning Verkooijen-dommen, præmis 58, Bosal-dommen, præmis 29 og 30, og dommen i sagen Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, præmis 42). Det skal desuden understreges, at Kommissionen ikke har bestridt og endda i sin replik har anerkendt, at den omhandlede skattefordel indrømmes en og samme skatteyder og inden for samme beskatning.

77 På baggrund af det ovenstående må det konstateres, at den restriktion, der følger af Wetboeks artikel 61/3, er begrundet i nødvendigheden af at sikre sammenhængen i beskatningsordningen.

78 Ikke desto mindre er det, for at restriktionen kan være begrundet i et sådant hensyn, som nævnt i denne doms præmis 68 yderligere nødvendigt, at den er egnet og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det forfulgte formål.

79 I den forbindelse skal det indledningsvis påpeges, at hverken Kommissionen eller Kongeriget Belgien i deres skrivelser har taget stilling til den omhandlede ordnings proportionalitet.

80 Det bemærkes, at den omhandlede restriktion i lyset af Domstolens praksis er egnet til at nå et sådant mål, for så vidt som den anvendes fuldstændig parallelt, da kun de tinglysningsafgifter, der tidligere er betalt inden for den belgiske beskatningsordning, kan fradrages (jf. i denne retning dommen i sagen Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, præmis 44).

81 Det fremgår desuden af Domstolens praksis, at ovennævnte restriktion står i rimeligt forhold til det tilsigtede formål, idet den omhandlede bestemmelse begrænser størrelsen på fradraget i de tinglysningsafgifter, som en person, der køber en ny hovedbopæl i regionen Flandern, skal betale, til et maksimum på 12 500 EUR (jf. i denne retning dommen i sagen Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, præmis 45). Ved at fastsætte en sådan begrænsning bevarer den omtvistede ordning dermed sin karakter af skattefordel og svarer ikke til en skjult fritagelse.

82 Det følger heraf, at restriktionen i de frie kapitalbevægelser er begrundet i hensyn til at beskytte sammenhængen i skattesystemet.

83 For så vidt angår den omtvistede ordnings indvirkning på EØS-aftalens artikel 40, som Kommissionen har påberåbt sig, bemærkes, at eftersom bestemmelserne i ovennævnte artikel har samme retlige indhold som de i det væsentlige identiske bestemmelser i artikel 56 EF (jf. dom af 11.6.2009, sag C-521/07, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 4873, præmis 33, og af 28.10.2010, sag C-72/09, Établissements Rimbaud, Sml. I, s. 10659, præmis 22), finder samtlige ovennævnte betragtninger, under sådanne omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende, tilsvarende anvendelse på EØS-aftalens artikel 40.

84 På denne baggrund er klagepunktet vedrørende tilsidesættelse af de frie kapitalbevægelser ubegrundet. Kommissionens søgsmål må derfor forkastes.

Sagens omkostninger

85 Ifølge procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kongeriget Belgien har nedlagt påstand om, at Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger, og Kommissionen har tabt sagen, bør det pålægges Kommissionen at betale sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Første Afdeling):

1) Kongeriget Belgien frifindes.

2) Europa-Kommissionen betaler sagens omkostninger.

Underskrifter