DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

1. juli 2010 *

I sag C-233/09,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Hof van Beroep te Antwerpen (Belgien) ved afgørelse af 16. juni 2009, indgået til Domstolen den 26. juni 2009, i sagen:

Gerhard Dijkman,

Maria Dijkman-Lavaleije

mod

Belgische Staat,

har

* Processprog: nederlandsk.

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

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

generaladvokat: P. Mengozzi
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Gerhard Dijkman og Maria Dijkman-Lavaleije

— den belgiske regering ved J.-C. Halleux, som befuldmægtiget

— Europa-Kommissionen ved R. Lyal 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 56, stk. 1, EF.

2 Anmodningen er blevet fremsat i en sag mellem Gerhard Dijkman og Maria Dijkman-Lavaleije på den ene side og Belgische Staat (den belgiske stat) på den anden side vedrørende de belgiske skattemyndigheders afslag på at godtgøre dem navnlig den kommunale afgift i tillæg til personskatten (herefter »den supplerende kommunale afgift«), der for skatteårene 2004 og 2005 var blevet opkrævet proportionelt med personskatten for visse former for indkomst fra rørlige aktiver hidrørende fra investeringer og pengeanbringelser foretaget i Nederlandene.

Nationale retsforskrifter

3 I henhold til artikel 261 i code des impôts sur les revenus 1992 (indkomstskatteloven af 1992, herefter »indkomstskatteloven 1992«) er bl.a. følgende undergivet

forskudsbeskatning: personer, der er hjemmehørende i Kongeriget Belgien, hjemmehørende selskaber, foreninger, institutioner, foretagender og organer, uanset hvilke, samt juridiske personer, der er undergivet beskatning som juridiske personer, der skal betale indkomst fra kapital og rørlige aktiver, og mellemmænd, der er etablerede i Belgien, og som medvirker uanset i hvilken egenskab til betaling af indkomst fra kapital og rørlige aktiver i udlandet, medmindre det bl.a. er godtgjort, at der er sket forskudsbeskatning ved et tidligere mellemled.

4 I henhold til artikel 313 i indkomstskatteloven 1992 skal skattepligtige, der er undergivet beskatning som fysiske personer, i deres selvangivelse med hensyn til personskatten hverken opgive indkomst fra kapital og rørlige aktiver, for hvilke der er blevet betalt précompte mobilier (forskudsskat af indkomst fra rørlige aktiver, herefter »forskudsskat«), eller indkomst, der ved lov eller administrative bestemmelser er undtaget fra forskudsbeskatning, med forbehold af visse former for indkomst, der ikke er omhandlet i hovedsagen. Den forskudsskat, der skal betales af sådan indkomst, der ikke er opgivet, kan hverken modregnes i den personskat, der skal betales, eller tilbagebetales.

5 Artikel 465 i indkomstsskatteloven 1992 fastsætter, at større byområder (»agglomeraties«) og kommuner må opkræve en afgift i tillæg til personskatten.

6 Artikel 466 i indkomstsskatteloven 1992 fastsætter følgende:

»Den supplerende kommunale afgift […] og det større byområdes supplerende afgift [til personskatten] beregnes på grundlag af den fastlagte [personskat]:

— før modregning med de i artikel 157-168 og 175-177 omhandlede forskudsbetalinger og de i artikel 134 og 277-296 omhandlede forskellige former for forskudsskat, det faste beløb for udenlandsk skat og skattekreditter

— før anvendelse af de i artikel 157-168 omhandlede forhøjelser, de i artikel 175-177 omhandlede godtgørelser og skatteforhøjelserne i artikel 444.«

7 I henhold til artikel 467 i indkomstskatteloven 1992 fastsættes den supplerende afgift til personskatten af enten kommunen eller det større byområde, som har ansvaret for bosiddende i Kongeriget Belgien, der er skattepligtige i henholdsvis kommunen eller i de kommuner, der udgør det større byområde.

8 Artikel 468 i indkomstskatteloven 1992 bestemmer:

»Den supplerende afgift fastsættes for alle de skattepligtige i samme større byområde eller kommune til en ensartet procentsats af den skat, der skal betales til staten.

[…]«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

9 Sagsøgerne i hovedsagen, der er hjemmehørende i Belgien, opgav i deres selvangivelse med hensyn til personskatten for skatteåret 2004 indkomst fra rørlige aktiver modtaget fra udlandet, i dette tilfælde Nederlandene, nemlig renter fra bankkonti, der beløb sig til 33 780 EUR, og udbytte, der beløb sig til 90 030,52 EUR, uden indeholdelse af forskudsskat.

10 I skatteansættelsen for dette skatteår blev skatten af disse beløb beregnet således, at renterne blev pålignet særskilt med en sats på 15%, og udbyttet særskilt med en sats på 25%. Den således fastsatte skat blev forhøjet med den kommunale supplerende afgift, der blev fastsat af sagsøgernes bopælskommune til 8% af den skat, der skulle betales til staten.

11 Sagsøgerne i hovedsagen påklagede denne skatteansættelse, idet de bestred dels skatteopkrævningen på 25% af udbyttet med den begrundelse, at Kongeriget Nederlandene allerede havde indeholdt skat af udbyttet fra dette land, dels opkrævningen af den supplerende kommunale afgift.

12 Sagsøgerne i hovedsagen indgav for skatteåret 2005 en selvangivelse med hensyn til personskatten, hvori de bl.a. opgav indkomst fra rørlige aktiver modtaget fra udlandet, nemlig udbytte, der beløb sig til 14 551,23 EUR for Gerhard Dijkman og 15 359,53 EUR for Maria Dijkman-Lavaleije, hvori der ikke var indeholdt forskudsskat.

13 Eftersom disse beløb ved påligningen blev særskilt beskattet med en sats på 25% foruden den supplerende kommunale afgift, indgav sagsøgerne i hovedsagen en klage over denne skatteansættelse, hvori de fremsatte samme argumenter som i deres klage vedrørende skatteansættelsen for skatteåret 2004.

14 Da deres klager blev afvist, indbragte sagsøgerne i hovedsagen sagen ved Rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen (retten i første instans, Antwerpen), der forkastede sagsøgernes påstande som ubegrundede.

15 Sagsøgerne i hovedsagen har for Hof van Beroep te Antwerpen (appeldomstolen, Antwerpen) for det første nedlagt påstand om, at den nederlandske kildeskat, der er opkrævet af det udbytte, der er opgivet for skatteårene 2004 og 2005, modregnes i personskatten i Belgien, og at den belgiske stat derfor tilpligtes at tilbagebetale dem beløb på 11 906 EUR og 3 479 EUR, som er de skatter, staten har opkrævet af dette udbytte. For det andet har de nedlagt påstand om tilbagebetaling af beløb på 2 206 EUR og 800 EUR svarende til den supplerende kommunale afgift.

16 Hof van Beroep te Antwerpen fandt disse påstande fremsat af sagsøgerne i hovedsagen ubegrundede for så vidt angår modregningen af den nederlandske kildeskat i den skat, der skulle betales i Belgien.

17 For så vidt angår den supplerende kommunale afgift fastslog denne domstol, at når en skattepligtig modtager indkomst fra rørlige aktiver i udlandet, der endnu ikke er blevet pålagt forskudsskat, er han ikke omfattet af artikel 313 i indkomstskatteloven 1992 vedrørende betaling af forskudsskat med frigørende virkning, men er forpligtet til at opgive denne indkomst. Når den nævnte indkomst fra rørlige aktiver er opgivet, skal den supplerende kommunale afgift imidlertid erlægges, jf. artikel 465 og 466 i indkomstskatteloven 1992. Når en skattepligtig derimod modtager indkomst fra belgiske rørlige aktiver, er denne indkomst undergivet forskudsbeskatning med frigørende virkning. Ifølge reglerne om betaling af forskudsskat med frigørende virkning skal indkomst fra rørlige aktiver, for hvilken der er indeholdt kildeskat, imidlertid ikke opgives og er derfor ikke undergivet denne afgift. Den eneste måde, hvorpå sådanne skattesubjekter kan blive omfattet af artikel 313 i indkomstskatteloven 1992 og således undgå den supplerende kommunale afgift på deres udenlandske indkomst fra rørlige aktiver, er at lade denne kapitalindkomst udbetale af en belgisk mellemmand efter indeholdelse af forskudsskat.

18 Hof van Beroep te Antwerpen har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Foreligger der en tilsidesættelse af EF-traktatens artikel 56, stk. 1, derved, at i Belgien bosatte personer, der investerer eller foretager pengeanbringelser i udlandet, eksempelvis i Nederlandene, og som vil undgå at betale den supplerende kommunale afgift omhandlet i artikel 465 i indkomstskatteloven 1992, er nødt til at benytte en belgisk mellemmand ved udbetaling af udenlandsk kapitalindkomst, hvorimod i Belgien bosatte personer, der investerer eller foretager pengeanbringelser i Belgien, altid er omfattet af reglerne om betaling af forskudsskat med frigørende virkning, jf. ordningen efter artikel 313 i indkomstskatteloven 1992, hvorved de undgår at betale den supplerende kommunale afgift efter artikel 465 i indkomstskatteloven 1992, idet den skyldige skat af kapitalindkomst allerede er blevet indeholdt ved kilden?«

Om det præjudicielle spørgsmål

19 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 56 EF er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter skattepligtige, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, og som modtager renter eller udbytte fra pengeanbringelser eller investeringer foretaget i en anden medlemsstat, er undergivet en supplerende kommunal afgift, når de ikke har valgt at lade denne kapitalindkomst udbetale til dem af en mellemmand, der er etableret i deres bopælsmedlemsstat, hvorimod det kan undlades at opgive indkomst af samme art fra pengeanbringelser eller investeringer foretaget i deres bopælsmedlemsstat, fordi den er undergivet kildebeskatning, i hvilket tilfælde indkomsten ikke er undergivet en sådan afgift.

Om der foreligger en restriktion for de grundlæggede friheder, der er sikret ved EF-traktaten

20 Det skal bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne under overholdelse af EU-retten (jf. bl.a. dom af 12.12.2006, sag C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Sml. I, s. 11673, præmis 36, af 8.11.2007, sag C-379/05, Amurta, Sml. I, s. 9569, præmis 16, og af 19.11.2009, sag C-540/07, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 10983, præmis 28).

21 Indledningsvis bemærkes, at den belgiske regering er af den opfattelse, at den foreliggende sag skal undersøges i lyset af artikel 49 EF, og ikke artikel 56 EF. Eftersom det kun er belgiske mellemmænd, der kan foretage indeholdelse af forskudsskat med frigørende virkning, afhænger spørgsmålet om, hvorvidt en skattepligtig hjemmehørende i Belgien, der anbringer eller investerer kapital i en anden medlemsstat, kan drage fordel af reglerne om betaling af forskudsskat med frigørende virkning eller ej, ifølge denne regering af det sted, hvor han modtager sin indkomst fra rørlige aktiver, og ikke af det sted, hvor han har anbragt eller investeret sin kapital.

22 Det skal derfor først undersøges, hvorvidt og i hvilket omfang en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede kan indvirke på udøvelsen af den frie udveksling af tjenesteydelser og de frie kapitalbevægelser.

23 For det første bemærkes, at artikel 49 EF kræver ophævelse af enhver restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser, også selv om restriktionen gælder uden forskel for såvel indenlandske tjenesteydere som tjenesteydere fra andre medlemsstater, når den kan udelukke, indebære ulemper for eller gøre den virksomhed mindre tiltrækkende, som udøves af tjenesteydere fra andre medlemsstater, som dér lovligt leverer tilsvarende tjenesteydelser (jf. dom af 8.9.2009, sag C-42/07, Liga Portuguesa de

Futebol Profissional og Bwin International, Sml. I, s. 7633, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).

24 Desuden tillægger artikel 49 EF efter fast retspraksis ikke alene tjenesteyderen selv, men også tjenesteydelsesmodtageren rettigheder (jf. i denne retning dom af 3.10.2006, sag C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, Sml. I, s. 9461, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

25 For det andet udgør det bl.a. restriktioner for kapitalbevægelser i henhold til artikel 56, stk. 1, EF, at en medlemsstat træffer foranstaltninger, som kan afholde medlemsstatens borgere fra at optage lån eller foretage investeringer i andre medlemsstater (jf. bl.a. dom af 26.9.2000, sag C-478/98, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 7587, præmis 18, og af 11.6.2009, forenede sager C-155/08 og C-157/08, X og Passenheim-van Schoot, Sml. I, s. 5093, præmis 33).

26 Det følger af fast retspraksis, at det for vurderingen af, om en national lovgivning henhører under anvendelsesområdet for den ene eller anden traktatfæstede grundlæggende frihed, er nødvendigt at inddrage formålet med den pågældende lovgivning (jf. i denne retning dom af 24.5.2007, sag C-157/05, Holböck, Sml. I, s. 4051, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis).

27 En lovgivning som den i hovedsagen omhandlede medfører en forskellig behandling på grundlag såvel af, hvorfra den hjemmehørende skattepligtiges indkomst fra rørlige aktiver kommer, som af den tjenesteyder, der udbetaler ham denne indkomst.

28 For det første medfører den i hovedsagen omhandlede lovgivning, således som den forelæggende ret har fastslået, en forskellig behandling af belgiske hjemmehørendes indkomst fra rørlige aktiver fra investeringer eller pengeanbringelser foretaget i en anden medlemsstat i forhold til indkomst fra investeringer eller pengeanbringelser foretaget i Belgien, idet førstnævnte skal opgives og derfor er undergivet en tillægsskat, nemlig den supplerende kommunale afgift, hvorimod sidstnævnte er fritaget herfor som følge af reglerne om betaling af forskudsskat med frigørende virkning.

29 For det andet kan en belgisk hjemmehørende person, der har foretaget investeringer eller pengeanbringelser i en anden medlemsstat, således som den belgiske regering har gjort gældende, vælge at lade kapitalindkomsten fra disse investeringer eller pengeanbringelser udbetale til sig af en mellemmand, der er etableret i Belgien, i hvilket tilfælde indkomsten er omfattet af reglerne om betaling af forskudsskat med frigørende virkning, hvorved den supplerende kommunale afgift undgås. Imidlertid udgør udbetalingen af indkomst fra investeringer eller pengeanbringelser foretaget i en anden medlemsstat en tjenesteydelse i artikel 49 EF's forstand.

30 En sådan lovgivning kan følgelig indvirke på såvel udøvelsen af de frie kapitalbevægelser som den frie udveksling af tjenesteydelser.

31 En medlemsstats indførelse af en forskellig behandling på grundlag af investeringsstedet bevirker, at en i denne medlemsstat hjemmehørende person afholdes fra at investere eller anbringe sin kapital i et selskab, der er etableret i en anden medlemsstat, og den har også en restriktiv virkning for selskaber, der er etablerede i andre medlemsstater, idet den udgør en hindring for, at de kan rejse kapital i den førstnævnte medlemsstat (jf. i denne retning dom af 12.12.2006, sag C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Sml. I, s. 11753, præmis 166, og af 18.12.2007, sag C-436/06, Grønfeldt, Sml. I, s. 12357, præmis 14).

32 Eftersom det kun er mellemmænd, der er etablerede i Belgien, der kan opkræve forskudsskat med frigørende virkning, sætter en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede mellemmænd, der er etablerede i den pågældende medlemsstat, i en mere fordelagtig situation med hensyn til levering af tjenesteydelser forbundet med udbetaling af indkomst fra investeringer eller pengeanbringelser foretaget i andre medlemsstater til personer, der er hjemmehørende i Belgien, i forhold til mellemmænd, der er etablerede i andre medlemsstater, og gør derfor tjenesteydelserne udbudt af sidstnævnte mindre attraktive.

33 Det fremgår dog af fast retspraksis, at Domstolen i princippet alene tager stilling til foranstaltningen i forhold til den ene af disse to grundlæggende friheder, hvis det i lyset af hovedsagens faktiske omstændigheder fremgår, at en af disse er helt sekundær i forhold til den anden og kan henføres til denne (dom af 3.10.2006, sag C-452/04, Fidium Finanz, Sml. I, s. 9521, præmis 34. Jf. også analogt dom af 17.9.2009, sag C-182/08, Glaxo Wellcome, Sml. I, s. 8591, præmis 37).

34 I det foreliggende tilfælde drejer tvisten i hovedsagen sig om, at indkomst fra pengeanbringelser og investeringer, der er foretaget i en anden medlemsstat, er undergivet den supplerende kommunale afgift, og vedrører derfor virkningerne af udøvelsen af de frie kapitalbevægelser for en skattepligtig hjemmehørende person.

35 Det er således netop udøvelsen af denne frihed, der gør det nødvendigt for den skattepligtige hjemmehørende person at vælge en mellemmand til udbetalingen af indkomst fra de omhandlede investeringer og pengeanbringelser. Valget af mellemmanden og dermed aspekterne vedrørende den frie udveksling af tjenesteydelser er i en sådan situation sekundært i forhold til aspekterne vedrørende de frie kapitalbevægelser.

36 I henseende til de betragtninger, der er anført i denne doms præmis 31, bemærkes, at en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der som udgangspunkt er forbudt ifølge artikel 56 EF.

37 Denne konstatering svækkes ikke af den belgiske regerings argumenter, hvorved denne for det første forsøger at gøre virkningerne af den forskellige behandling, som den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning medfører, mindre, og for det andet gør gældende, at en skattepligtig person, der investerer i Belgien, med hensyn til reglerne om betaling af forskudsskat med frigørende virkning befinder sig i en anden situation end en skattepligtig person, der investerer i en anden medlemsstat.

38 For så vidt angår det første punkt bemærkes indledningsvis, at det er uden betydning med hensyn til behandlingen af de i hovedsagen omhandlede renter og udbytte, at visse andre former for indkomst fra rørlige aktiver ikke er undergivet forskudsbeskatning med frigørende virkning, selv når de modtages i Belgien, og på grund heraf altid er undergivet den supplerende kommunale afgift, da renter og udbytte af samme type, der modtages i Belgien, er undergivet forskudsbeskatningsordningen.

39 Den belgiske regering har desuden påstået, at virkningerne af den forskellige behandling ikke nødvendigvis er til ugunst for modtagere af indkomst fra rørlige aktiver fra en anden medlemsstat, i det omfang betaling af skat i form af forskudsskat med frigørende virkning medfører en likviditetsmæssig ulempe for den skattepligtige person, idet han straks får frataget et skattebeløb, hvorimod han under den normale opkrævning af personskat kan beholde beløbet i gennemsnitligt to år og derved opnå en indkomst heraf.

40 I denne henseende bemærkes, at en medlemsstats pålæggelse af en supplerende afgift på indkomst fra rørlige aktiver fra pengeanbringelser og investeringer foretaget i en anden medlemsstat, i modsætning til indkomst fra rørlige aktiver fra pengeanbringelser og investeringer foretaget i førstnævnte medlemsstat, i sig selv udgør en ugunstig skattemæssig behandling, der er i strid med de frie kapitalbevægelser.

41 Ifølge retspraksis kan en ugunstig skattemæssig behandling i strid med en grundlæggende frihed ikke anses for at være forenelig med EU-retten på grund af, at der findes andre fordele, hvis det må antages, at der findes sådanne fordele (jf. i denne retning dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 61, og Amurta-dommen, præmis 75).

42 Selv en restriktion af ringe rækkevidde eller mindre betydning for en grundlæggende frihed er forbudt ifølge traktaten (jf. i denne retning dom af 15.2.2000, sag C-34/98, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 995, præmis 49, af 11.3.2004, sag C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, Sml. I, s. 2409, præmis 43, og af 14.12.2006, sag C-170/05, Denkavit Internationaal og Denkavit France, Sml. I, s. 11949, præmis 50).

43 Den belgiske regering kan derfor ikke med rette gøre gældende, at pålæggelsen af den supplerende kommunale afgift på indkomst fra pengeanbringelser i en anden medlemsstat udlignes ved den likviditetsmæssige fordel, som en skattepligtig hjemmehørende person, der modtager denne indkomst, har, i modsætning til indkomst fra en skattepligtig hjemmehørende persons pengeanbringelser foretaget i bopælsmedlemsstaten, der er undergivet forskudsbeskatning.

44 For så vidt angår det andet punkt har den belgiske regering påstået, at situationen for en skattepligtig, der har foretaget pengeanbringelser eller investeringer i Belgien, er anderledes end situationen for en skattepligtig, der har foretaget pengeanbringelser eller investeringer i en anden medlemsstat. I sidstnævnte tilfælde ville forvaltningen

og indeholdelsen af forskudsskatten med frigørende virkning nemlig ikke kunne overlades til en ikke-hjemmehørende, der skal betale indkomst fra rørlige aktiver, uden at medføre en risiko for vanskeligheder i forbindelse med inddrivelse i tilfælde af utilstrækkelig betaling af forskudsskat. I dom af 22. december 2008, Truck Center (sag C-282/07, Sml. I, s. 10767), har Domstolen indirekte anerkendt, at sådanne vanskeligheder ikke er løst tilfredsstillende ved de internationale midler til gensidig inddrivelse, og at skattepligtige, der er etablerede i udlandet, derfor befinder sig i en anden situation end de hjemmehørende skattepligtige for så vidt angår inddrivelse af skat.

45 I denne henseende er det tilstrækkeligt at bemærke, at en hjemmehørende skattepligtig, der har modtaget indkomst fra investeringer eller pengeanbringelser foretaget i en anden medlemsstat, med hensyn til en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede i lige så høj grad er undergivet beskatning af denne indkomst i sin bopælsmedlemsstat som en hjemmehørende skattepligtig, der har modtaget indkomst fra investeringer eller pengeanbringelser foretaget i sidstnævnte medlemsstat.

46 I en sådan sammenhæng er det netop den omstændighed, at nævnte indkomst er undergivet forskellige beskatningsmetoder, der er årsagen til den forskellige behandling, som medfører, at kun indkomst fra investeringer eller pengeanbringelser foretaget i en anden medlemsstat nødvendigvis undergives den supplerende kommunale afgift, men uden at afspejle en anderledes situation for de berørte skattepligtige med hensyn til denne afgift.

47 En hjemmehørende skattepligtig, der modtager indkomst fra investeringer eller pengeanbringelser foretaget i en anden medlemsstat, befinder sig ikke i henseende til en afgift som den i hovedsagen omhandlede, der fastsættes af de større byområder og kommunerne for alle skattepligtige i samme større byområde eller kommune på grundlag af personskatten, i en situation, der er objektivt forskellig fra den situation,

som en hjemmehørende skattepligtig, der modtager indkomst fra investeringer eller pengeanbringelser foretaget i bopælsmedlemsstaten, befinder sig i.

48 På denne baggrund konkluderes, at en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser.

Om restriktionen for de frie kapitalbevægelser kan begrundes

49 Som det også fremgår af fast retspraksis kan nationale foranstaltninger, der begrænser de frie kapitalbevægelser, begrundes i de i artikel 58 EF nævnte hensyn eller i tvingende almene hensyn under forudsætning af, at de er egnede til at virkeliggøre det formål, som de forfølger, og ikke går videre end nødvendigt med henblik på at virkeliggøre dette formål (jf. i denne retning dom af 23.10.2007, sag C-112/05, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 8995, præmis 72 og 73 samt den deri nævnte retspraksis).

50 Ifølge den belgiske regering er den i hovedsagen omhandlede lovgivning begrundet i hensynet til sammenhængen i det belgiske skattesystem og dettes særlige indretning samt behovet for at sikre en effektiv skattekontrol.

51 Det monopol, der er tildelt mellemmænd, som er etablerede i Belgien, med hensyn til at udarbejde ad hoc-indberetning af indeholdelse og betaling af forskudsskat er således indbygget i det belgiske skattesystem og udgør således en måde at indkræve skatten på, der er enkel for de skattepligtige og billig for staten, idet det er

mellemmændene, der er ansvarlige for forskudsskatten, som har den administrative byrde forbundet med opkrævningen og betalingen af denne skat.

52 Centraliseringen af indkrævningen af skat af indkomst fra rørlige aktiver modtaget fra udlandet hos belgiske mellemmænd effektiviserer kontrolforanstaltningerne i det belgiske skattesystem ved at begrænse dem til nogle få hundrede aktører, hvilket ved at tillade en samlet kontrol af de finansielle strømme hos hver enkelt mellemmand, der er ansvarlig for forskudsskatten, sikrer en effektiv skattekontrol. Hvis man tillod den fysiske skattepligtige person hjemmehørende i Belgien at foretage indeholdelsen af den forskudsskat, der skulle betales af hans egen indkomst fra rørlige aktiver modtaget fra udlandet, ville en sådan kontrol af pengestrømmene næsten være umulig, da det ville være nødvendigt at analysere disse ved gennemgang af forskudsskatteindberetninger fra millioner af aktører.

53 Det ville heller ikke sikre de belgiske myndigheders effektive skattekontrol at give personer, der skal betale indkomst fra rørlige aktiver, eller finansielle mellemmænd, der er etablerede i en anden medlemsstat, adgang til at opkræve forskudsskat med frigørende virkning på vegne af en i Belgien hjemmehørende person, idet de internationale midler til skatteansættelse ikke fuldt ud kan sikre en effektiv skattekontrol med erhvervsdrivende, der er etablerede i andre medlemsstater.

54 Med hensyn til de angivne begrundelser bemærkes for det første, at Domstolen allerede har anerkendt, at hensynet til at sikre sammenhængen i et skattesystem kan begrunde en begrænsning af udøvelsen af de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten (dom af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, præmis 28, af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 42, og af 27.11.2008, sag C-418/07, Papillon, Sml. I, s. 8947, præmis 43).

55 For at der kan gives medhold i et sådant anbringende, kræver Domstolen imidlertid, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning, idet den direkte karakter af denne sammenhæng desuden skal vurderes under hensyn til det formål, der forfølges med den pågældende lovgivning (jf. Papillon-dommen, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

56 En forskellig behandling som den i hovedsagen omhandlede begrænser sig som allerede fastslået i denne doms præmis 46 ikke til anvendelsen af forskellige beskatningsmetoder, alt efter om den omhandlede indkomst hidrører fra pengeanbringelser eller investeringer foretaget i en anden medlemsstat eller i bopælsmedlemsstaten. De omhandlede forskellige beskatningsmetoder medfører, at indkomst fra rørlige aktiver fra pengeanbringelse eller investering foretaget i en anden medlemsstat, der ikke er undergivet forskudsbeskatning, er undergivet en tillægsskat i form af en supplerende kommunal afgift, hvorimod indkomst fra pengeanbringelse eller investering foretaget i Belgien kan fritages herfor, fordi den ikke skal opgives, når den er undergivet forskudsbeskatning.

57 Den belgiske regering har dog ikke henvist til nogen bestemt skatteopkrævning, der udligner fordelen ved denne fritagelse.

58 For det andet har Domstolen anerkendt, at behovet for at sikre en effektiv skattekontrol udgør et tvingende alment hensyn, der kan begrunde en begrænsning af udøvelsen af de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten (jf. i denne retning dommen i sagen X og Passenheim-van Schoot, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

59 Selv om behovet for at sikre en effektiv skattekontrol kan støtte den belgiske regerings synspunkt om, at opkrævning af forskudsskat med frigørende virkning kun kan

foretages af mellemmænd, der er etablerede i Belgien, kan det imidlertid ikke begrunde, at indkomst, der er undergivet denne forskudsskat, og indkomst, der ikke er, behandles forskelligt for så vidt angår den supplerende kommunale afgift.

60 Domstolen har desuden allerede fastslået, at praktiske vanskeligheder ikke alene kan begrunde en tilsidesættelse af en traktatsikret grundlæggende frihed (jf. Papillon-dommen, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis).

61 Det kan derfor fastslås, at de grunde, den belgiske regering har gjort gældende, ikke kan begrunde den restriktion for de frie kapitalbevægelser, der følger af en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede.

62 På baggrund af de ovenfor anførte betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 56 EF er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter skattepligtige, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, og som modtager renter eller udbytte fra pengeanbringelser eller investeringer foretaget i en anden medlemsstat, er undergivet en supplerende kommunal afgift, når de ikke har valgt at lade denne kapitalindkomst udbetale til dem af en mellemmand, der er etableret i deres bopælsmedlemsstat, hvorimod det kan undlades at opgive indkomst af samme art fra pengeanbringelser eller investeringer foretaget i deres bopælsmedlemsstat, fordi den er undergivet kildebeskatning, i hvilket tilfælde indkomsten ikke er undergivet en sådan afgift.

Sagens omkostninger

63 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 parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

Artikel 56 EF er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter skattepligtige, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, og som modtager renter eller udbytte fra pengeanbringelser eller investeringer foretaget i en anden medlemsstat, er undergivet en supplerende kommunal afgift, når de ikke har valgt at lade denne kapitalindkomst udbetale til dem af en mellemmand, der er etableret i deres bopælsmedlemsstat, hvorimod det kan undlades at opgive indkomst af samme art fra pengeanbringelser eller investeringer foretaget i deres bopælsmedlemsstat, fordi den er undergivet kildebeskatning, i hvilket tilfælde indkomsten ikke er undergivet en sådan afgift.

Underskrifter