DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

15. juli 2004 *

I sag C-242/03,

angående en anmodning, som Cour administrative (Luxembourg) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Ministre des Finances

mod

Jean-Claude Weidert,

Élisabeth Paulus,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 56, stk. 1, EF og artikel 58, stk. 1, litra a), EF,

* Processprog: fransk.

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann (refererende dommer), og dommerne A. Rosas og R. Silva de Lapuerta,

generaladvokat: J. Kokott
justitssekretær: R. Grass,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— J.-C. Weidert og É. Paulus ved avocat P. Kinsch

— den luxembourgske regering ved S. Schreiner, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og C. Giolito, som befuldmægtigede,

på grundlag af den refererende dommers rapport,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 12. februar 2004,

afsagt følgende

Dom

1 Ved dom af 3. juni 2003, indgået til Domstolen den 6. juni 2003, har Cour administrative i medfør af artikel 234 EF forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 56, stk. 1, EF og artikel 58, stk. 1, litra a), EF.

2 Dette spørgsmål er blevet rejst under en tvist mellem Ministre des Finances (herefter »ministeriet«) og J.-C. Weidert og É. Paulus (herefter »ægtefællerne Weidert-Paulus«), idet ministeriet havde givet dem afslag på et skattemæssigt nedslag for erhvervelse af aktier i et selskab med hjemsted i Belgien.

Retsforskrifter

3 I luxembourgsk ret er der ved artikel III i lov af 22. december 1993, som har til formål at fremme investeringerne af hensyn til den økonomiske udvikling (*Mémorial* A 1993, s. 2020), i lov af 4. december 1967 om indkomstskat (*Mémorial* A 1967, s. 1228, herefter »LIR«) blevet indsat en artikel 129c, der lyder således:

»Stk. 1. Skattepligtige fysiske personer, der erhverver aktier eller anparter, der repræsenterer kontantindskud i hjemmehørende fuldt skattepligtige kapitalsel-

skaber, som defineret nedenfor i stk. 2, nr. 1, har på de nedenfor fastsatte betingelser og inden for de fastsatte grænser ret til de skattefordele, som er fastsat nedenfor i stk. 4.

[...]

Stk. 4. (1) På begæring indrømmes der de i stk. 1 og 3 ovenfor nævnte skattepligtige personer et nedslag i den skattepligtige indkomst, benævnt nedslag for investering i værdipapirer, som ved skatteansættelsen skal gøres gældende i beskatningsgrundlaget uanset bestemmelserne i artikel 153.

(2) Nedslaget indrømmes indtil et beløb på 60 000 LUF om året for samtlige årlige erhvervelser i værdipapirer, som den skattepligtige person besidder ved skatteårets udgang. Dette loft forhøjes til det dobbelte i tilfælde af sambeskatning som omhandlet i artikel 3.

Stk. 5. For at opnå de i stk. 4 fastsatte skattefordele skal følgende betingelser være opfyldt:

a) Erhvervelsen af værdipapirerne efter stk. 2, andet afsnit, ovenfor skal ske ved stiftelsen eller ved en forhøjelse af kapitalen ved nye indskud i et fuldt skattepligtigt, hjemmehørende kapitalselskab som defineret i stk. 2, første afsnit, ovenfor.

[...]«

4 Dobbeltbeskatningskonventionen mellem Kongeriget Belgien og Storhertugdømmet Luxembourg, undertegnet i Luxembourg den 17. september 1970 (*Mémorial* A 1971, s. 1763, herefter »dobbeltbeskatningsaftalen«), bestemmer følgende:

»Artikel 10 — Udbytte:

§ 1. Udbytte, som et selskab, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, udbetaler til en person, der er bosiddende i den anden kontraherende stat, er skattepligtigt i denne anden stat.

§ 2. Dog kan sådant udbytte beskattes i den kontraherende stat, hvor det selskab, som udbetaler udbyttet, er hjemmehørende, og efter denne stats lovgivning, men den således pålagte skat må ikke overstige:

[...]

b) 15% af udbyttets bruttobeløb i alle andre tilfælde.«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

5 Som led i deres fælles selvangivelse for 2000 ansøgte ægtefællerne Weidert-Paulus om nedslag i den skattepligtige indkomst i henhold til LIR's artikel 129c på 120 000

LUF for deres nytegning af 200 aktier i det belgiske selskab Interbrew SA for et beløb på 267 743 LUF.

6 Det kompetente skattekontor efterkom ikke denne anmodning med den begrundelse, at investering i et selskab, som ikke er hjemmehørende i Luxembourg, ikke giver ret til det pågældende nedslag.

7 Ægtefællerne Weidert-Paulus indgav klage over dette afslag på deres ansøgning, og da deres klage ikke blev taget til følge, anlagde de sag ved Tribunal administratif (Luxembourg).

8 Ved dom af 16. december 2002 gav denne ret dem medhold og fastslog, at LIR's artikel 129c, da den begunstiger virksomheder, der har hjemsted i Luxembourg i forhold til virksomheder, der har hjemsted i andre medlemsstater, er i strid med EF-traktatens bestemmelser om frie kapitalbevægelser, således som Domstolen har fortolket dem i dommen af 6. juni 2000, Verkooijen (sag C-35/98, Sml. I, s. 4071, præmis 34-36).

9 Skatte- og afgiftsmyndighederne appellerede denne dom til Cour administrative og gjorde gældende, at førsteinstansen ikke havde taget rækkevidden af dommen i Verkooijen-sagen i betragtning. Ifølge disse myndigheder må tvisten i hovedsagen tværtimod sammenlignes med den sag, der gav anledning til dommen af 28. januar 1992, Bachmann (sag C-204/90, Sml. I, s. 249), hvori Domstolen anerkendte, at skattesystemets sammenhæng berettiger en ulige skattemæssig behandling af virksomheder med hjemsted i forskellige medlemsstater.

10 Det er på denne baggrund, at Cour administrative, som fandt, at den tvist, der verserer for den, kræver en fortolkning af en række bestemmelser i traktaten, har besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er artikel 129c i den luxembourgske lov af 4. december 1967 om indkomstskat, som ændret, i den affattelse, der finder anvendelse på indkomståret 2000, som under visse betingelser og inden for visse grænser indrømmer skattemæssigt nedslag til fysiske skattepligtige personer, der mod kontantindskud erhverver aktier eller anparter i hjemmehørende fuldt skattepligtige kapitalselskaber, forenelig med princippet om kapitalens frie bevægelighed inden for Det Europæiske Fællesskab som omhandlet i artikel 56, stk. 1, EF, under hensyn til de begrænsninger af dette princip, der blandt andet fremgår af artikel 58, stk. 1, litra a), EF?«

Det præjudicielle spørgsmål

11 Den forelæggende rets spørgsmål går nærmere bestemt ud på, om artikel 56, stk. 1, EF og artikel 58, stk. 1, litra a), EF er til hinder for en lovbestemmelse i en medlemsstat, der udelukker nedslag i den skattepligtige indkomst til fysiske personer for erhvervelse af aktier eller anparter, der repræsenterer kontante indskud i kapitalselskaber med hjemsted i andre medlemsstater.

12 Indledningsvis bemærkes, at selv om direkte beskatning ifølge fast retspraksis henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne under overholdelse af fællesskabsretten (jf. dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 16, Verkooijen-dommen, præmis 32, og dom af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2229, præmis 21).

13 En lovbestemmelse som den i hovedsagen omhandlede har nemlig den virkning, at den afskrækker den pågældende medlemsstats statsborgere fra at investere deres kapital i selskaber, der har hjemsted i en anden medlemsstat (jf. analogt Verkooijen-dommen, præmis 34). Som det fremgår af selve titlen på loven af 22. december 1993, har denne til formål at »fremme investeringerne af hensyn til den økonomiske udvikling«, og det fremgår af forarbejderne til LIR's artikel 129c, således som de er beskrevet såvel af ægtefællerne Weidert-Paulus som af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, uden at denne redegørelse er blevet afkræftet af den luxembourgske regering, at den pågældende bestemmelse netop har til formål at fremme privates investeringer i selskaber, der har hjemsted i Luxembourg.

14 En sådan bestemmelse har ligeledes en restriktiv virkning for selskaber hjemmehørende i andre medlemsstater, da den udgør en hindring for kapitaltilførsel fra Luxembourg, da erhvervelse af aktier eller anparter i sådanne er mindre attraktivt end erhvervelse af aktier eller anparter i selskaber, der har hjemsted i Luxembourg (jf. analogt Verkooijen-dommen, præmis 35, og dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 24).

15 På denne baggrund må det fastslås, at den omstændighed, at en medlemsstat gør et nedslag i den skattemæssige indkomst for fysiske personer for erhvervelse af aktier eller anparter, der repræsenterer kontante indskud i kapitalselskaber, betinget af, at disse selskaber har hjemsted i staten, er en hindring for de frie kapitalbevægelser, der er forbudt ved artikel 56 EF.

16 Det fremgår af dokumenterne i bilagene til ægtefællerne Weidert-Paulus' indlæg for Domstolen, at LIR er blevet ændret ved en lov af 21. december 2001 om ændring af visse bestemmelser om direkte og indirekte skatter (*Mémorial* A 2001, s. 3312), som gradvist ophæver skattenedslaget i perioden mellem 2002 og 2005. Uafhængigt af denne udvikling i lovgivningen mener den luxembourgske regering, at LIR's artikel 129c i den version, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, alligevel er berettiget. Ifølge regeringen tillader artikel 58, stk. 1, litra a), EF medlemsstaterne at anvende de bestemmelser i deres skattelovgivning, som

sondrer mellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til bopælssted eller det sted, hvor deres kapital er investeret, når disse forskelle er objektivt berettigede eller kan være det af tvingende almene hensyn, navnlig hensynet til beskatningsordningens sammenhæng.

17 Ifølge den luxembourgske regering har LIR's artikel 129c netop til formål at sikre denne sammenhæng. Den skattemæssige fordel, der består i nedslaget i den skattepligtige indkomst for erhvervelse af aktier eller anparter i selskaber med hjemsted i Luxembourg, udlignes nemlig ved beskatningen af det udbytte, som disse selskaber senere udbetaler. Når der derimod er tale om investering i et selskab med hjemsted i Belgien som i hovedsagen, nedsættes beskatningen af udbyttet med 15% på grund af de belgiske skattemyndigheders beskatning ved kilden af dette samme beløb i henhold til dobbeltbeskatningsaftalen. I dette tilfælde giver Storhertugdømmet Luxembourg således afkald på en del af skatteprovenuet, hvilket ikke er tilfældet for det udbytte, som udbetales af selskaber, der har hjemsted i Luxembourg. Der er således for en og samme skattepligtige persons vedkommende en direkte forbindelse mellem den skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en senere opkrævning af skat, som foretages som led i samme beskatning, ligesom i den sag, der gav anledning til Bachmann-dommen.

18 Ifølge ægtefællerne Weidert-Paulus og Kommissionen er der ingen holdepunkter for dette argument. Artikel 58, stk. 1, EF skal sammenholdes med samme bestemmelses stk. 3, som kræver, at de pågældende foranstaltninger ikke må udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af de frie kapitalbevægelser. I det foreliggende tilfælde er den forskelsbehandling, de skattepligtige personer er udsat for, alt efter om de pågældende selskabers hjemsted er beliggende i den ene eller den anden af de pågældende to medlemsstater, åbenbar.

19 Nedslaget i henhold til LIR's artikel 129c er derudover alene knyttet til erhvervelse af aktier eller anparter og afhænger på ingen måde af, om der senere faktisk udbetales udbytte. I mange tilfælde sker der aldrig udbetaling af udbytte. Desuden var kapitalindtægter i den pågældende beskatningsperiode i Luxembourg fritaget for skat indtil 120 000 LUF, og kun beskattet med 50% ud over dette beløb, således at

der kun blev tale om beskatning, såfremt der blev foretaget en meget betydelig investering. Afkastet i form af aktieudbytte af en investering svarende til det pågældende nedslag er i øvrigt yderst ringe; ægtefællerne Weidert-Paulus modtog nemlig i 2002 et udbytte på 28 EUR, skønt den investering, de havde foretaget, var på 267 743 LUF. Storhertugdømmet Luxembourgs afkald på beskatning med 15% af beløbet på 28 EUR er således ubetydelig i forhold til skattenedslagets størrelse.

20 I denne forbindelse bemærkes, at selv om hensynet til sammenhængen i beskatningsordningen kan berettige en begrænsning af udøvelsen af de grundlæggende friheder, som garanteres ved traktaten (Bachmann-dommen, præmis 28, og dom af 28.1.1992, sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 305, præmis 21), skal en sådan undtagelse fra den grundlæggende regel om frie kapitalbevægelser imidlertid fortolkes strengt og inden for forholdsmæssighedens grænser. I de sager, der gav anledning til de to nævnte domme, var der en direkte sammenhæng mellem fradragsretten for præmier betalt til alderspensionsforsikringer og forsikring mod dødsfald på den ene side og beskatningen af de beløb, som forsikringsgiverne skulle udbetale i henhold til disse forsikringsaftaler, på den anden side, en sammenhæng, som måtte beskyttes for at sikre sammenhængen i den omhandlede beskatningsordning (jf. bl.a. dom af 28.10.1999, sag C-55/98, Vestergaard, Sml. I, s. 7641, præmis 24, og af 21.11.2002, sag C-436/00, X og Y, Sml. I, s. 10829, præmis 52).

21 Når der ikke består en sådan direkte forbindelse, kan argumentet om sammenhængen i beskatningsordningen ikke påberåbes (jf. dom af 13.4.2000, sag C-251/98, Baars, Sml. I, s. 2787, præmis 40, og af 18.9.2003, sag C-168/01, Bosal, Sml. I, s. 9409, præmis 30).

22 I hovedsagen er der ikke en direkte forbindelse mellem den pågældende skattemæssige fordel, nemlig det nedslag i den skattepligtige indkomst, der indrømmes en skattepligtig person, som er bosiddende i Luxembourg, på grund af erhvervelse af aktier eller anparter i selskaber med hjemsted i denne medlemsstat, og en tilsvarende skat til udligning heraf.

23 I modsætning til hvad den luxembourgske regering har anført, udlignes den skattemæssige fordel nemlig ikke ved beskatningen af det udbytte, som disse selskaber senere udbetaler. Dels er der ingen sikkerhed for, at de selskaber, i hvilke den investering er foretaget, som giver ret til den pågældende skattefordel, vil udbetale udbytte, hvis beskatning kunne udligne den indrømmede fordel. Dels overstiger det beløb, som denne fordel repræsenterer, langt det beløb, der følger af en eventuel senere beskatning af udbyttet, som ægtefællerne Weidert-Paulus og Kommissionen har gjort gældende, selv hvis de pågældende selskaber udbetaler udbytte til personer, der har skattefordelen.

24 Ligeledes bemærkes, at det ikke kan anses for en ulempe for privatpersoner, som investerer i selskaber med hjemsted i Luxembourg, at de ikke omfattes af dobbeltbeskatningsaftalen. Storhertugdømmet Luxembourgs afkald på en del af udbytteskatten i henhold til denne aftale, en omstændighed, som den luxembourgske regering har påberåbt sig som begrundelse for det pågældende nedslag, giver ikke den pågældende skattepligtige person nogen fordel. Denne skal nemlig betale dette skattebeløb til de belgiske skattemyndigheder i form af en kildeskat. Ved den nævnte aftale undgås det kun, at det udbyttebeløb, som den skattepligtige person modtager, beskattes to gange, men den giver ikke mulighed for, at et sådant beløb friholdes for beskatning.

25 Under alle omstændigheder bemærkes, at selv om der i luxembourgsk ret skulle være en forbindelse mellem skattefordelen og udbyttebeskatning, må det fastslås, at sammenhængen i beskatningsordningen tilvejebringes i gensidigheden i de regler, der skal anvendes i de kontraherende stater (jf. bl.a. Wielockx-dommen, præmis 24, samt X og Y-dommen, præmis 53). Ved den pågældende aftale skabes der en skattemæssig gensidighed, således at Storhertugdømmet Luxembourg ved at give afkald på 15% af bruttobeløbet for det udbytte, der udbetales af selskaber med hjemsted i Belgien, til personer, der er indkomstskattepligtige i Luxembourg, til gengæld kan opkræve 15% af det udbytte, der udbetales af selskaber, som har hjemsted i denne medlemsstat, til personer, der er indkomstskattepligtige i Belgien.

26 Da formålet med dobbeltbeskatningsaftalen netop er at sikre sammenhængen i beskatningsordningen, kan denne aftale ikke påberåbes som en kilde til manglende sammenhæng fra den skattepligtiges synspunkt, som måtte afhjælpes ved indførelse af det i hovedsagen omhandlede nedslag (jf. analogt Wielockx-dommen, præmis 25).

27 Der er således intet grundlag for den luxembourgske regerings fortolkning, som støttes på, at det er nødvendigt at bevare sammenhængen i beskatningsordningen.

28 Følgelig skal det forelagte spørgsmål besvares således, at artikel 56, stk. 1, EF og artikel 58, stk. 1, litra a), EF er til hinder for en lovbestemmelse i en medlemsstat, som udelukker et nedslag i fysiske personers skattepligtige indkomst for erhvervelse af aktier eller anparter, der repræsenterer kontante indskud i kapitalselskaber med hjemsted i andre medlemsstater.

Sagens omkostninger

29 De udgifter, der er afholdt af den luxembourgske 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 (Første Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Cour administrative ved dom af 3. juni 2003, for ret:

Artikel 56, stk. 1, EF og artikel 58, stk. 1, litra a), EF er til hinder for en lovbestemmelse i en medlemsstat, som udelukker et nedslag i fysiske personers skattepligtige indkomst for erhvervelse af aktier eller anparter, der repræsenterer kontante indskud i kapitalselskaber med hjemsted i andre medlemsstater.

Jann Rosas Silva de Lapuerta

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 15. juli 2004.

R. Grass P. Jann

Justitssekretær Formand for Første Afdeling