DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 15 juli 2004*

I mål C-242/03,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Cour administrative (Luxemburg), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Ministre des Finances

och

Jean-Claude Weidert,

Élisabeth Paulus,

angående tolkningen av artikel 56.1 EG och artikel 58.1 a EG,

meddelar

* Rättegångsspråk: franska.

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann (referent) samt domarna A. Rosas och R. Silva de Lapuerta,

generaladvokat: J. Kokott,
justitiesekreterare: R. Grass,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Jean-Claude Weidert och Élisabeth Paulus, genom P. Kinsch, avocat,

— Luxemburgs regering, genom S. Schreiner, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och C. Giolito, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till referentens rapport,

efter att den 12 februari 2004 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Cour administrative har, genom beslut av den 3 juni 2003 som inkom till domstolen den 6 juni samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt en fråga om tolkningen av artikel 56.1 EG och artikel 58.1 a EG.

2 Denna fråga har uppkommit i en tvist mellan å ena sidan ministre des Finances och å andra sidan Jean-Claude Weidert och Élisabeth Paulus (nedan kallade makarna Weidert-Paulus) med anledning av att makarna Weidert-Paulus inte fått göra skatteavdrag för förvärv av aktier i ett bolag etablerat i Belgien.

Tillämpliga bestämmelser

3 I den luxemburgska rättsordningen har artikel 129 c införts i loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (lagen av den 4 december 1967 om inkomstskatt) (*Mémorial* A 1967, s. 1228, nedan kallad LIR) genom artikel III i loi du 22 décembre 1993 ayant pour objet la relance de l'investissement dans l'intérêt du développement économique (lagen av den 22 december 1993 om stimulans av investeringar för den ekonomiska utvecklingen) (*Mémorial* A 1993, s. 2020). Artikel 129 c har följande lydelse:

"1. Skattskyldiga fysiska personer bosatta i landet, som förvärvar aktier eller bolagsandelar som motsvarar kapitalinsatser i sådana i landet etablerade kapitalbo-

lag som är obegränsat skattskyldiga och som anges i punkt 2 första stycket, har, på de villkor och inom de gränser som anges nedan, rätt till de skatteförmåner som föreskrivs i punkt 4.

...

4. (1) På yrkande av de skattskyldiga personer som avses i första och tredje punkterna ovan skall dessa från den skattepliktiga inkomsten medges ett så kallat investeringsavdrag. Yrkandet skall framställas vid beskattningen via beskattningsunderlaget, med bortseende från vad som föreskrivs i artikel 153.

(2) Avdraget skall beviljas upp till ett belopp på 60 000 francs per år för samtliga förvärv som görs under året av värdepapper och certifikat som den skattskyldige innehar vid slutet av beskattningsåret.

Detta takbelopp skall ökas till det dubbla vid sambeskattning i den mening som avses i artikel 3.

5. För att kunna komma i åtnjutande av de skatteförmåner som föreskrivs i fjärde punkten skall följande villkor vara uppfyllda:

a) Förvärvet av värdepapperen i den mening som avses i punkt 2 andra stycket ovan skall ske antingen vid bildandet av eller vid en kapitalökning genom nya apporter i ett inhemskt kapitalbolag som är obegränsat skattskyldigt på sätt som anges i punkt 2 första stycket ovan.

..."

4 Avtalet mellan Konungariket Belgien och Storhertigdömet Luxemburg för undvikande av dubbelbeskattning, undertecknat i Luxemburg den 17 september 1970 (*Mémorial* A 1971, s. 1763) (nedan kallat dubbelbeskattningsavtalet), har följande lydelse:

"Artikel 10 Utdelning:

§ 1 Utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten får beskattas i denna andra stat.

§ 2 Utdelningen får emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist enligt lagstiftningen i denna stat, men skatten får inte överstiga

...

b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp, i alla andra fall."

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

5 Makarna Weidert-Paulus yrkade i sin gemensamma deklaration för år 2000 avdrag från skattepliktig inkomst med ett belopp av 120 000 LUF enligt artikel 129 c LIR för

kostnader för förvärv av 200 nya aktier i det belgiska bolaget Interbrew SA. Kostnaden för förvärvet av aktierna uppgick till 267 743 LUF.

6 Den behöriga skattemyndigheten godtog inte detta avdrag. Grunden för detta beslut var att investeringar i aktier i ett bolag som inte är etablerat i Luxemburg inte ger rätt till ifrågavarande avdrag.

7 Makarna Weidert-Paulus begärde omprövning av beslutet att inte medge avdraget. Omprövningen föranledde inte någon ändring av beslutet, och makarna Weidert-Paulus överklagade därför beslutet till Tribunal administratif (Luxemburg).

8 Tribunal administratif biföll makarnas överklagande i dom av den 16 december 2002. Tribunal administratif slog därvid fast att artikel 129 c LIR, i den mån den gynnar företag med säte i Luxemburg framför företag etablerade i andra medlemsstater, strider mot bestämmelserna i EG-fördraget om fri rörlighet för kapital, såsom de tolkats av domstolen i domen av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen (REG 2000, s. I-4071), punkterna 34–36.

9 Skattemyndigheten överklagade domen till Cour administrative och gjorde gällande att Tribunal administratif gjort en felaktig bedömning av räckvidden av domen i det ovannämnda målet Verkooijen. Skattemyndigheten ansåg att tvisten vid den nationella domstolen istället skulle jämföras med den tvist som ledde fram till domen av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249, svensk specialutgåva, tillägg, s. 31). I denna dom slog domstolen fast att behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang kan göra det berättigat att i skattemässigt hänseende behandla företag etablerade i olika medlemsstater olika.

10 Cour administrative ansåg att det var nödvändigt att tolka vissa bestämmelser i fördraget för att kunna slita tvisten och beslutade därför att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Är artikel 129c i den ändrade lagen av den 4 december 1967 om inkomstskatt, i den lydelse som var tillämplig på beskattningsåret 2000, genom vilken skattskyldiga fysiska personer, som förvärvar aktier eller bolagsandelar som motsvarar kapitalinsatser i sådana i landet etablerade kapitalbolag som är obegränsat skattskyldiga, under vissa villkor och inom vissa gränser medges skatteavdrag, förenlig med principen om den fria rörligheten för kapital inom Europeiska gemenskapen, såsom denna princip fastslås i artikel 56[.1] i EG-fördraget, med hänsyn till de restriktioner i principens tillämpning som särskilt följer av artikel 58[.1a] i EG-fördraget?"

Bedömningen av tolkningsfrågan

11 Den nationella domstolen har ställt tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida artikel 56.1 EG och artikel 58.1a EG utgör hinder för tillämpning av en lagbestämmelse i en medlemsstat enligt vilken fysiska personer undantas från att medges avdrag från skattepliktig inkomst för kostnader för förvärv av aktier eller bolagsandelar som motsvarar kapitalinsatser i sådana kapitalbolag som är etablerade i andra medlemsstater.

12 Domstolen erinrar inledningsvis om att det är fast rättspraxis att även om medlemsstaterna är de som är behöriga i frågor avseende direkta skatter skall dessa dock respektera gemenskapsrätten vid utövandet av sina befogenheter (se dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx, REG 1995, s. I-2493, punkt 16, domen i det ovannämnda målet Verkooijen, punkt 32, och av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike, REG 2004, s. I-2229, punkt 21).

13 En sådan lagbestämmelse som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen avskräcker nämligen medborgare i den berörda medlemsstaten från att investera sitt kapital i bolag som har sitt säte i en annan medlemsstat (se analogt domen i det ovannämnda målet Verkooijen, punkt 34). Det framgår dock av rubriken till lagen av den 22 december 1993 att syftet med lagen är att stimulera "investeringar för den ekonomiska utvecklingen" och av förarbetena till artikel 129 c LIR, såsom de beskrivits av makarna Weidert-Paulus och Europeiska gemenskapernas kommission utan att detta bestritts av den luxemburgska regeringen, att ifrågavarande bestämmelse syftar just till att stimulera enskildas investeringar i bolag med säte i Luxemburg.

14 En sådan bestämmelse har även restriktiv verkan för bolag etablerade i andra medlemsstater i och med att den för dem utgör ett hinder för kapitalanskaffning i Luxemburg, eftersom förvärv av aktier eller bolagsandelar i dessa bolag behandlas mindre förmånligt än förvärv av aktier eller bolagsandelar i bolag med säte i denna medlemsstat (se analogt dom i det ovannämnda målet Verkooijen, punkt 35, och i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 24).

15 Domstolen finner mot denna bakgrund att en medlemsstat, som i fråga om fysiska personers rätt till avdrag från skattepliktig inkomst för kostnader avseende förvärv av aktier eller bolagsandelar som motsvarar kapitalinsatser i kapitalbolag, villkorar denna rätt med att dessa bolag har sitt säte i nämnda medlemsstat, också begränsar kapitalets fria rörlighet i strid med artikel 56 EG.

16 Det framgår av bilagorna till makarna Weidert-Paulus yttranden till domstolen att LIR har ändrats genom loi du 21 décembre 2001 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects (lag av den 21 december 2001 om ändring av vissa bestämmelser i fråga om direkt och indirekt skatt (*Mémorial* A 2001, s. 3312) och att skatteavdraget slopas progressivt mellan år 2002 och år 2005. Oberoende av denna utveckling som skett i lagstiftningen, anser den luxemburgska regeringen att artikel 129 c LIR, i den lydelse som var tillämplig på sakomständigheterna, ändå är berättigad. Enligt den luxemburgska regeringen är det enligt artikel 58.1 a EG möjligt för medlemsstaterna att tillämpa sådana bestämmelser i sin

skattelagstiftning som gör en åtskillnad mellan skattskyldiga som inte befinner sig i samma situation i fråga om bostadsort eller den ort där de har investerat sitt kapital, då dessa skillnader är eller kan vara objektivt berättigade på grund av tvingande hänsyn till allmänintresset, särskilt skattesystemets inre sammanhang.

17 Artikel 129 c LIR syftar enligt den luxemburgska regeringen just till att säkerställa detta inre sammanhang. Den skatteförmån som utgörs av avdraget på skattepliktig inkomst för kostnader för förvärv av aktier eller bolagsandelar i bolag som är etablerade i Luxemburg kompenseras nämligen av att den utdelning som lämnas av dessa bolag beskattas i ett senare skede. När däremot en investering görs i ett bolag med säte i Belgien, såsom den som är föremål för prövning i målet vid den nationella domstolen, minskas beskattningen av utdelningen med 15 procent på grund av den källskatt på detta belopp som tas ut av de belgiska skattemyndigheterna i enlighet med dubbelbeskattningsavtalet. I detta fall avstår således Storhertigdömet Luxemburg från en del av denna skatt, vilket inte är fallet i fråga om den utdelning som lämnas av bolag med säte i Luxemburg. För en och samma skattskyldiga person finns det således ett direkt samband mellan den skatteförmån som beviljas och den kompensering som sker genom ett senare skatteuttag inom ramen för en och samma beskattning, precis som var fallet i det mål som ledde fram till domen i det ovannämnda målet Bachmann.

18 Makarna Weidert-Paulus och kommissionen anser att detta argument är helt grundlöst. Artikel 58.1 EG skall läsas tillsammans med artikel 58.3 EG. Enligt sistnämnda bestämmelse får ifrågavarande åtgärder inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital. I förevarande mål är den diskriminering av skattskyldiga som görs beroende på om de berörda företagen har sitt säte i den ena eller den andra medlemsstaten uppenbar.

19 Det avdrag som föreskrivs i artikel 129 c LIR är för övrigt endast förknippat med förvärvet av aktier eller bolagsandelar. Avdraget är på intet sätt beroende av att utdelning faktiskt lämnas i ett senare skede. I själva verket är det i flera fall så att någon utdelning aldrig lämnas. Under den beskattningsperiod som är relevant för målet i den nationella domstolen var dessutom kapitalinkomster i Luxemburg

befriade från skatt upp till 120 000 LUF och beskattade med 50 procent först över detta belopp. Detta innebär att beskattning skedde endast vid mycket stora investeringar. Utdelningen på en investering motsvarande ifrågavarande avdrag var dock mycket liten. Under år 2002 erhöll makarna Weidert-Paulus utdelning med 28 euro, medan deras investering uppgick till 267 743 LUF. Att Storhertigdömet Luxemburg avstod från att ta ut 15 procent skatt på 28 euro är således försumbart i förhållande till beloppet på skatteavdraget.

20 Domstolen gör följande bedömning. Det är visserligen riktigt att behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang kan berättiga en inskränkning av de grundläggande friheter som garanteras i fördraget (domen i det ovannämnda målet Bachmann, punkt 28, och dom av den 28 januari 1992 i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien, REG 1992, s. I-305, punkt 21). Ett sådant undantag från den grundläggande regeln om fri rörlighet för kapital skall dock tolkas strikt och med beaktande av proportionaliteten. I de mål som ledde fram till domarna i de två ovannämnda målen fanns det ett direkt samband mellan avdragsrätten för premier som erlagts i samband med pensions- och livförsäkringsavtal å ena sidan och beskattningen av de belopp som försäkringsgivarna var skyldiga att utge på grundval av de nämnda avtalen å andra sidan. Detta samband var nödvändigt att bevara för att det skulle vara möjligt att värna om det ifrågavarande skattesystemets inre sammanhang (se bland annat dom av den 28 oktober 1999 i mål C-55/98, Vestergaard, REG 1999, s. I-7641, punkt 24, och av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y, REG 2002, s. I-10829, punkt 52).

21 När det inte finns något sådant direkt samband, kan argumentet om skattesystemets inre sammanhang inte med framgång åberopas (se dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars, REG 2000, s. I-2787, punkt 40, och av den 18 september 2003 i mål C-168/01, Bosal, REG 2003, s. I-9409, punkt 30).

22 I målet vid den nationella domstolen finns det inte något direkt samband mellan å ena sidan ifrågavarande skatteförmån, det vill säga avdraget från skattepliktig inkomst som en skattskyldig person bosatt i Luxemburg kan göra med anledning av förvärv av aktier eller bolagsandelar i bolag som är etablerade i medlemsstaten, och å andra sidan det kompenserande skatteuttaget.

23 Till skillnad från vad den luxemburgska regeringen har gjort gällande finner domstolen nämligen att skatteförmånen inte kompenseras av en senare beskattning av den utdelning som dessa bolag lämnar. Det finns inte någon garanti för att de bolag i vilka den avdragsgrundande investeringen gjorts verkligen kommer att lämna någon utdelning vars beskattning skulle kunna kompensera den beviljade skatteförmånen. I likhet med vad makarna Weidert-Paulus och kommissionen gjort gällande, finner domstolen dessutom att även om de berörda företagen lämnar utdelning till dem som kommit i åtnjutande av skatteförmånen, är det belopp som denna förmån motsvarar mycket större än det belopp som eventuellt tas ut i skatt vid ett senare skede på utdelningen.

24 Att de enskilda personer som investerar i bolag etablerade i Luxemburg inte kan komma i åtnjutande av dubbelbeskattningsavtalet kan dessutom inte anses utgöra en nackdel för dessa personer. Att Storhertigdömet Luxemburg avstår från en del av skatten på utdelningar enligt detta avtal, något som den luxemburgska regeringen har åberopat för att rättfärdiga ifrågavarande avdrag, medför inte någon förmån för den berörde skattskyldige. Denne måste nämligen avstå detta skattebelopp till de belgiska skattemyndigheterna såsom källskatt. Enligt detta avtal undviks endast att den utdelning som den skattskyldige erhållit beskattas två gånger, men det medger inte att utdelningen undgår beskattning.

25 Även om det enligt den luxemburgska rättsordningen måste finnas ett samband mellan skatteförmånen och utdelningsbeskattning, finner domstolen under alla omständigheter att det dubbelbeskattningsavtal som Storhertigdömet Luxemburg slutit med Konungariket Belgien förflyttar det inre sammanhanget i skattesystemet till det plan som avser reciprociteten i de tillämpliga bestämmelserna i de avtalsslutande staterna (se bland annat domen i det ovannämnda målet Wielockx, punkt 24, och i det ovannämnda målet X och Y, punkt 53). Genom ifrågavarande avtal inrättas en skattereciprocitet på så sätt att Storhertigdömet Luxemburg, genom att avstå från 15 procent av bruttobeloppet på den utdelning som bolag etablerade i Belgien lämnar till personer som är skattskyldiga för luxemburgsk inkomst, i gengäld kan erhålla 15 procent av den utdelning som bolag med säte i Luxemburg lämnar till personer som är skattskyldiga för inkomst i Belgien.

26 Eftersom syftet med dubbelbeskattningsavtalet är just att garantera skattesystemets inre sammanhang, kan detta avtal inte med framgång åberopas som en källa för motsatt effekt för den skattskyldige, en källa som måste åtgärdas genom inrättandet av det avdrag som är föremål för prövning vid den nationella domstolen (se analogt domen i det ovannämnda målet Wielockx, punkt 25).

27 Den luxemburgska regeringen kan därför inte vinna framgång med sin tolkning rörande behovet att bevara skattesystemets inre sammanhang.

28 Tolkningsfrågan skall således besvaras på följande sätt. Artikel 56.1 EG och artikel 58.1a EG utgör hinder för tillämpning av en lagbestämmelse i en medlemsstat enligt vilken fysiska personer undantas från rätten att erhålla avdrag från skattepliktig inkomst för kostnader för förvärv av aktier eller bolagsandelar som motsvarar kapitalinsatser i sådana kapitalbolag som är etablerade i andra medlemsstater.

Rättegångskostnader

29 De kostnader som har förorsakats den luxemburgska 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 (första avdelningen)

— angående den fråga som genom beslut av den 3 juni 2003 har ställts av Cour administrative — följande dom:

Artikel 56.1 EG och artikel 58.1a EG utgör hinder för tillämpning av en lagbestämmelse i en medlemsstat enligt vilken fysiska personer undantas från rätten att erhålla avdrag från skattepliktig inkomst för kostnader för förvärv av aktier eller bolagsandelar som motsvarar kapitalinsatser i sådana kapitalbolag som är etablerade i andra medlemsstater

Jann Rosas Silva de Lapuerta

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 15 juli 2004.

R. Grass P. Jann

Justitiesekreterare Ordförande på andra avdelningen