Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 4. september 2014[1]

Sag C-87/13

Staatssecretaris van Financiën
mod
X

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Kongeriget Nederlandene))

»Skatteret — fri etableringsret — national indkomstskat — forhøjet fradrag for vedligeholdelsesudgifter til indenlandsk fredet bygning beboet af ejeren — nederlandsk statsborger, der bor i en fredet bygning i Belgien, arbejder i Nederlandene, og hvis samlede indkomst beskattes i Nederlandene«

I – **Indledning**

1. Kongeriget Nederlandene ønsker at fremme bevarelsen af dets kulturarv i skattemæssig henseende. Derfor yder det et forhøjet skattefradrag for vedligeholdelse af fredede nederlandske bygningsværker.

2. Tvisten i hovedsagen vedrører en nederlandsk statsborger, der ganske vist også bor i og vedligeholder en fredet bygning, men denne ligger i Belgien. Selv om han betaler skat af hele sin indkomst i Nederlandene, får han ingen skattemæssig begunstigelse for vedligeholdelsen af den fredede belgiske bygning. Kongeriget Nederlandene vil nemlig kun begunstige fredede nederlandske bygningsværker. I den foreliggende sag skal Domstolen afklare, om denne begrænsning af begunstigelsen til at omfatte den nationale kulturarv er i overensstemmelse med de grundlæggende frihedsrettigheder.

II – **Retsforskrifter**

3. I henhold til artikel 2.5, stk. 1, i den nederlandske Wet inkomstenbelasting 2001 som ændret i 2004 (herefter »den nederlandske lov om indkomstskat«) kan en indbygger i en anden medlemsstat vælge at blive behandlet som indenlandsk skattepligtig i Nederlandene.

4. I henhold til den nederlandske lov om indkomstskat beskattes både indtægter fra udlejede og private boliger, som ejes af en skattepligtig. Indtægterne fra private boliger ansættes med en procentsats af boligens værdi.

1 — Originalsprog: tysk.

5. I indtægterne fra private boliger kan i begrænset omfang fradrages udgifter vedrørende boligen. Udgifter derudover kan, når der er tale om en fredet bygning, gøres gældende som et såkaldt personbestemt fradrag. Denne ordning gælder også for udlejede bygninger. Fradraget er i henhold til artikel 6.31 i den nederlandske lov om indkomstskat betinget af, at bygningen er optaget i et af de registre, der omhandles i artikel 6 og 7 i Monumentenwet 1988 (herefter »den nederlandske lov om fredede bygningsværker«). Disse bestemmelser fortolkes af den forelæggende ret således, at en bygning kun kan registreres, såfremt den ligger i Nederlandene.

III – **Tvisten i hovedsagen**

6. Tvisten i hovedsagen vedrører en opkrævning af nederlandsk indkomstskat for 2004 hos X.

7. X er nederlandsk statsborger. I 2004 flyttede X sin bopæl fra Nederlandene til et slot i Belgien. X ejer slottet, der sammen med dets omgivelser er fredet efter belgisk ret som bygningsværk og som seværdighed. X fortsatte med at arbejde i Nederlandene som direktør for et selskab, hvori han er eneste selskabsdeltager. Han havde ingen indkomst fra arbejde i Belgien.

8. For så vidt angår den nederlandske indkomstskat for 2004 blev X efter eget ønske behandlet som indenlandsk skattepligtig. I sin selvangivelse fradrog han 18 140 EUR som såkaldt personbestemt fradrag for udgifter til vedligeholdelse og afskrivninger vedrørende slottet i Belgien. Disse udgifter havde X også kunnet fradrage inden for rammerne af den belgiske indkomstskat ved at vælge en bestemt beskatningsform. Det undlod han dog, fordi det skattemæssigt set ikke ville være fordelagtigt for ham.

9. De nederlandske skattemyndigheder afviste det personbestemte fradrag, da det belgiske slot ikke var optaget i et af de registre, der omhandles i artikel 6 og 7 i den nederlandske lov om fredede bygningsværker. X har anlagt sag til prøvelse af denne afgørelse.

IV – **Retsforhandlingerne for Domstolen**

10. Hoge Raad der Nederlanden, ved hvilken sagen nu verserer, er af den opfattelse, at de nederlandske bestemmelser om det personbestemte fradrag i forbindelse med fredede bygninger muligvis udgør en tilsidesættelse af EU-retten. Derfor har Hoge Raad der Nederlanden den 21. februar 2013 i henhold til artikel 267 TEUF forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

»1) Er EU-retten, særligt bestemmelserne om etableringsretten og de frie kapitalbevægelser, til hinder for, at en indbygger i Belgien, som efter sin flytning [efter eget ønske] bliver beskattet i Nederlandene som hjemmehørende [dér], og som har haft udgifter til et slot i Belgien, der i Belgien er klassificeret som fredet bygningsværk og seværdighed, og som han benytter til privat bolig, ikke må fradrage disse udgifter i sin indkomstskat i Nederlandene, fordi slottet ikke er registreret som fredet bygningsværk i Nederlandene?

2) Har det herved nogen betydning, om den pågældende ved at vælge en progressiv sats for beskatningen af nuværende og fremtidige indkomster fra rørlige formuegoder kan fradrage udgifterne i sin indkomstskat af disse indkomster i sit bopælsland Belgien?«

11. Den foreliggende sag var indledningsvis blevet forenet med sag C-133/33 med henblik på den mundtlige forhandling og dommen. X, Q (part i hovedsagen i sag C-133/13), Forbundsrepublikken Tyskland, Kongeriget Spanien, Den Franske Republik, Den Italienske Republik, Kongeriget Nederlandene, Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland samt Europa-Kommissionen afgav skriftlige indlæg i de forenede sager i juli 2013. Derefter blev foreningen af sagerne atter ophævet.

V – **Retlig vurdering**

12. Med de to præjudicielle spørgsmål, som jeg vil besvare under ét, ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om EU-retten tillader, at en national skattemæssig begunstigelse af fredede bygninger, der benyttes som privat bolig, begrænses til indenlandske bygninger. Den forelæggende ret er af den opfattelse, at den nederlandske ordning navnlig kan være uforenelig med den frie etableringsret i artikel 43 EF (herom under A) og de frie kapitalbevægelser i artikel 56, stk. 1, EF (herom under B).

A – *Fri etableringsret*

1. Restriktion

13. En skattemæssig begunstigelsesordning som den nederlandske kan udgøre en restriktion for den frie etableringsret for en skattepligtig som X.

14. X kan som udgangspunkt påberåbe sig den frie etableringsret. Som direktør for et selskab, hvori han er eneste selskabsdeltager, udøver X en selvstændig erhvervsvirksomhed som omhandlet i artikel 43, stk. 2, EF[2]. Det er heller ikke til hinder for anvendelsen af den frie etableringsret, at X, der udøver sin erhvervsvirksomhed i Nederlandene, selv er nederlandsk statsborger. Ifølge ordlyden af artikel 43, stk. 1, første punktum, EF gælder beskyttelsen et forbud mod restriktioner, »som hindrer statsborgere i en medlemsstat i frit at etablere sig på en *anden* medlemsstats område«, hvilket ikke omfatter den nederlandske statsborger X' etablering i Nederlandene. Domstolen har imidlertid udvidet etableringsfrihedens beskyttelsesområde gennem sin praksis. I henhold til denne er enhver unionsborger, uanset sit statsborgerskab, omfattet af anvendelsesområdet for artikel 43 EF, såfremt den pågældende har erhvervsmæssig beskæftigelse i en anden medlemsstat end sin bopælsmedlemsstat[3]. Det var tilfældet for X' vedkommende, da han havde sin bopæl i Belgien i den relevante periode og forestod ledelsen af sit selskab i Nederlandene.

15. Den frie etableringsret kan begrænses af enhver national ordning, der kan skade ikke-hjemmehørende set i forhold til hjemmehørende[4]. Som følge af den nederlandske ordning har en ikke-hjemmehørende i modsætning til en hjemmehørende ikke mulighed for at foretage et personbestemt fradrag for udgifter i forbindelse med en fredet bygning, som vedkommende selv bor i. Den omstændighed, at den nederlandske begunstigelse – som Kongeriget Nederlandene har fremhævet – også gælder for ejendomme, der ikke benyttes som privat bolig, og i så henseende behandler hjemmehørende og ikke-hjemmehørende ens, ændrer ikke denne konklusion.

16. I modsætning til det af Forbundsrepublikken Tyskland anførte begrænser denne ufordelagtige behandling af ikke-hjemmehørende ikke en person som X i dennes udøvelse af sin erhvervsvirksomhed, der er beskyttet af den frie etableringsret. Den skattemæssige begunstigelsesordning resulterer nemlig i en forskellig skattebyrde på erhvervsindtægter, afhængigt af om X bor i en fredet bygning i Nederlandene eller i en anden medlemsstat.

2 — Jf. dom Asscher (C-107/94, EU:C:1996:251, præmis 26).

3 — Jf. dom Kommissionen mod Tyskland (C-152/05, EU:C:2008:17, præmis 20). Jf. tilsvarende også dom N (C-470/04, EU:C:2006:525, præmis 28). Jf. om arbejdskraftens frie bevægelighed dom Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

4 — Jf. i denne retning bl.a. domme Stanton og l'Étoile 1905 (143/87, EU:C:1988:378, præmis 13), Bosman (C-415/93, EU:C:1995:463, præmis 94), Renneberg (EU:C:2008:566, præmis 43) og Filipiak (C-314/08, EU:C:2009:719, præmis 58).

17. Jeg anser denne brede fortolkning af begrebet restriktion for obligatorisk, da Domstolen allerede i forbindelse med en anden sag har fastslået, at en skattemæssig begunstigelse, der kun gælder for indenlandske private boliger, begrænser de personer, der ønsker at erhverve en bolig i en anden medlemsstat med henblik på beboelse, i deres frie bevægelighed som arbejdstagere og deres frie etableringsret [5].

18. Dermed må det konstateres, at der i det foreliggende tilfælde er tale om en restriktion for den frie etableringsret.

19. Det følger af retspraksis, at en sådan hindring kun kan være tilladt, hvis den vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige (herom nedenfor under afsnit 2), eller som er begrundet i et tvingende alment hensyn [6] (herom under afsnit 3).

2. Situationernes objektive sammenlignelighed

20. I dommen i sagen Nordea Bank Danmark fulgte Domstolen ikke mit forslag om at ophøre med at efterprøve, om situationer er objektivt sammenlignelige. Tværtimod synes Domstolen igen at tillægge denne efterprøvelse større betydning inden for skatteretten [7].

21. I det foreliggende tilfælde er spørgsmålet, om situationen for en skattepligtig, hvis fredede bygning, der anvendes som privat bolig, ligger i Nederlandene, og hvis indtægter fra bygningen beskattes i Nederlandene, og situationen for en skattepligtig, hvis fredede bygning, der anvendes som privat bolig, ligger i en anden medlemsstat, men hvis indtægter fra bygningen ligeledes beskattes i Nederlandene, er objektivt sammenlignelige.

22. De sammenlignede situationer adskiller sig på to punkter, der rejser tvivl om, hvorvidt de er objektivt sammenlignelige. For det første er der i det ene tilfælde tale om en hjemmehørende, i det andet tilfælde om en ikke-hjemmehørende. For det andet er bygningen i det ene tilfælde fredet efter nederlandsk ret, i det andet tilfælde efter belgisk ret.

a) De skattepligtiges forskellige hjemsted

23. Med hensyn til de sammenlignede skattepligtiges forskellige hjemsted skal der henvises til fast retspraksis, hvorefter hjemmehørende og ikke-hjemmehørende fysiske personer for så vidt angår indkomstskat principielt *ikke* befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation. Der er nemlig objektive forskelle mellem den situation, de befinder sig i, med hensyn til såvel indtægtskilde som vedkommendes skatteevne samt personlige og familiemæssige forhold [8]. I henhold hertil indebærer det forhold, at en medlemsstat ikke indrømmer en ikke-hjemmehørende person visse skattemæssige fordele, som tilkommer en hjemmehørende person, ikke generelt en uberettiget forskelsbehandling [9].

24. Dette princip i retspraksis gælder dog kun i begrænset omfang, hvorfor man kan nære tvivl om dets kvalitet som princip. Domstolen er nemlig samtidig af den opfattelse, at der under alle omstændigheder må antages at foreligge en forskelsbehandling, såfremt hjemmehørende og ikke-hjemmehørende uanset deres bopæl under hensyn til formålet med og indholdet af de

5 — Dom Kommissionen mod Tyskland (EU:C:2008:17, præmis 24 og 25).

6 — Jf. f.eks. dom Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

7 — Jf. mit forslag til afgørelse Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, punkt 22-28) og dom Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 23 og 24).

8 — Jf. bl.a. domme Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 31 og 32), Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271, præmis 18), Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, præmis 43) og Kommissionen mod Estland (C-39/10, EU:C:2012:282, præmis 50).

9 — Jf. bl.a. domme Schumacker (EU:C:1995:31, præmis 34) og Kommissionen mod Estland (EU:C:2012:282, præmis 50).

pågældende nationale bestemmelser befinder sig i en sammenlignelig situation [10]. Kun en sådan betragtning af den enkelte, konkrete sag er også i overensstemmelse med den faste retspraksis, hvorefter situationernes objektive sammenlignelighed skal undersøges med henblik på formålet med den pågældende ordning [11]. Derfor har Domstolen også navnlig i forbindelse med skattefordele gentagne gange tillige krævet, at kategorierne af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skal adskille sig objektivt, for at spørgsmålet om, hvorvidt situationerne er objektivt sammenlignelige, kan besvares benægtende [12].

25. Heraf følger, at det altid i det enkelte tilfælde på baggrund af den konkrete undersøgte nationale ordning skal vurderes, om den situation, som hjemmehørende og ikke-hjemmehørende befinder sig i, er sammenlignelig. Et princip, hvorefter dette i reglen ikke er tilfældet, kan ikke opstilles på baggrund af retspraksis.

b) Forskellig lovgivning vedrørende fredede bygningsværker

26. I det foreliggende tilfælde er det derfor kun den anden forskel, nemlig den omstændighed, at boligen i det indenlandske tilfælde er fredet efter nederlandsk ret, men i X' tilfælde efter belgisk ret, der kan være til hinder for, at situationerne er objektivt sammenlignelige.

27. Den foreliggende ordning vedrørende skattefradraget for visse udgifter bl.a. til vedligeholdelse af fredede bygninger har ifølge den forelæggende rets oplysninger til formål at bevare kulturarven i Nederlandene.

28. På denne baggrund kan et belgisk bygningsværk objektivt set ikke være sammenligneligt med et nederlandsk bygningsværk, idet formålet med ordningen alene er at fremme den kulturarv, der findes i Nederlandene.

29. Det forekommer mig dog ikke rimeligt at anskue forholdet på denne måde.

30. Ganske vist har Den Franske Republik med rette anført, at Domstolen navnlig i Persche-dommen med hensyn til en skattefordel kun anså betingelsen om, at situationen for en indenlandsk institution og for en udenlandsk institution skal være objektivt sammenlignelig, for opfyldt, når formålet i begge tilfælde var at fremme identiske almene interesser [13]. Herefter kan der sondres, hvis de udenlandske institutioner forfølger andre mål end den nationale skattelovgivning [14].

31. Formålet med en national skattemæssig begunstigelsesordning må dog, henset til efterprøvelsen af den objektive sammenlignelighed, ikke være defineret ud fra rent indenlandske kriterier. I så fald ville enhver medlemsstat nemlig frit og uden videre kunne udelukke grænseoverskridende anliggender ved at definere formålet med en skattemæssig begunstigelsesordning ud fra rent nationale kriterier. En ordnings rent nationale tilsnit giver tværtimod grund til at antage, at der foreligger en restriktion for en grundlæggende frihed. Dette nationale tilsnit kan ikke i det andet trin i efterprøvelsen af, om situationerne er objektivt sammenlignelige, straks medføre, at restriktionen er tilladt. Derfor skal situationernes objektive sammenlignelighed ganske vist undersøges på baggrund af formålet med en national ordning. Dette formål skal imidlertid netop defineres uden hensyntagen til begunstigelsesordningens rent nationale tilsnit.

10 — Jf. bl.a. domme Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409, præmis 26) og Kommissionen mod Estland (EU:C:2012:282, præmis 51).

11 — Jf. f.eks. domme X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 22) og SCA Group Holding m.fl. (C-39/13, C-40/13 og C-41/13, EU:C:2014:1758, præmis 28).

12 — Jf. bl.a. domme Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, præmis 19), Renneberg (EU:C:2008:566, præmis 60) og Gielen (EU:C:2010:148, præmis 44).

13 — Dom Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, præmis 48-50).

14 — Dom Persche (EU:C:2009:33, præmis 47).

32. I det foreliggende tilfælde indebærer dette, at situationen for X, der ikke er hjemmehørende, er objektivt sammenlignelig med en hjemmehørendes situation, når dennes bygning ligeledes er bevaringsværdig som kulturarv. Da X' slot er fredet efter belgisk ret, må dette lægges til grund.

33. Modsat det af Den Franske Republik anførte er den omstændighed, at den belgiske ejendom ikke er omfattet af de nederlandske fredningsbestemmelser, herunder de forpligtelser og begrænsninger, der normalt er forbundet hermed, ikke til hinder for, at situationerne er objektivt sammenlignelige. For det første må det antages, at belgisk ret indeholder sammenlignelige bindinger for ejeren af en belgisk ejendom. For det andet kan spørgsmålet om, hvorvidt situationerne er objektivt sammenlignelige, heller ikke besvares benægtende, fordi en skattepligtig som X eventuelt frit kan vælge at være omfattet af de nederlandske bestemmelser vedrørende fredede bygningsværker.

c) Konklusion vedrørende situationernes objektive sammenlignelighed

34. I det foreliggende tilfælde er situationen for en skattepligtig, hvis fredede bygning, der anvendes som privat bolig, ligger i Nederlandene, og hvis indtægter fra bygningen beskattes i Nederlandene, og situationen for en skattepligtig, hvis fredede bygning, der anvendes som privat bolig, ligger i en anden medlemsstat, men hvis indtægter fra bygningen ligeledes beskattes i Nederlandene, således objektivt sammenlignelige.

3. Tvingende alment hensyn

35. Det skal herefter undersøges, om en skattemæssig begunstigelsesordning for bygningsværker som den nederlandske, der udelukkende omfatter bygningsværker beliggende i indlandet, er begrundet i et tvingende alment hensyn.

36. Indledningsvis skal det præciseres, at der i denne forbindelse ikke kan rejses tvivl om, at Kongeriget Nederlandene har lov til at fremme nationale bygningsværker. Dette formål ville som udgangspunkt også være sikret, hvis de nederlandske skattemæssige begunstigelsesordninger også gjaldt for udenlandske bygningsværker. Kongeriget Nederlandene kan ikke heroverfor indvende, at en udvidelse af den skattemæssige begunstigelse til at omfatte udenlandske bygningsværker vil føre til lavere skatteindtægter. Ifølge fast retspraksis kan hensynet til at undgå et lavere skatteprovenu ikke anses for et tvingende alment hensyn, som kan begrunde restriktioner for en frihed indført ved traktaten [15].

37. I det foreliggende tilfælde er spørgsmålet derfor alene, om der kan findes en begrundelse for, at en medlemsstat *begrænser* sin skattemæssige begunstigelse til at omfatte nationale bygningsværker.

38. På denne baggrund er dommen i sagen Kommissionen mod Italien, som flere parter i sagen har nævnt, kun af begrænset betydning for det foreliggende tilfælde. Ifølge denne dom kan bevarelse af den (nationale) historiske og kunstneriske arv udgøre et tvingende alment hensyn, der kan begrunde en restriktion for den frie udveksling af tjenesteydelser [16]. Genstanden for denne afgørelse var imidlertid restriktioner for udenlandske erhvervsdrivende i den pågældende medlemsstat – i det konkrete tilfælde turistførere – af hensyn til sikringen af den nationale kulturarv. Spørgsmålet om, hvorvidt en medlemsstats støtteordning må være begrænset til den nationale kulturarv, blev imidlertid ikke rejst.

15 — Dom Kommissionen mod Østrig (C-10/10, EU:C:2011:399, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

16 — Dom Kommissionen mod Italien (C-180/89, EU:C:1991:78, præmis 19 og 20).

39. For så vidt angår dette spørgsmål er det derimod af betydning, at medlemsstaterne ifølge retspraksis principielt selv kan bestemme, hvilke almene interesser de vil begunstige skattemæssigt [17]. Det tilkommer således medlemsstaterne at definere det formål, der forfølges med en skattemæssig begunstigelsesordning.

40. Imidlertid har Domstolen i en række afgørelser ikke accepteret en begrænsning af den skattemæssige begunstigelse til indenlandske forhold, fordi det formål, der forfølges med begunstigelsen, ligeledes kan opfyldes med udenlandsk hjælp. I Petersen-dommen så Domstolen således ingen grund til, at den tyske udviklingspolitik kun kan fremmes af indenlandske virksomheder [18]. I dommen vedrørende det tyske ejerboligtilskud fandt Domstolen, at formålet med at tilgodese efterspørgslen på boliger lige så vel kan opnås, når også erhvervelsen af udenlandske private boliger fremmes [19]. I flere domme vedrørende fradragsretten for gaver har Domstolen desuden fastslået, at en medlemsstat ikke har lov til kun at begunstige institutioner, der forfølger visse almennyttige formål, skattemæssigt, når disse er etableret i indlandet [20].

41. Alle disse afgørelser omhandlede dog i sidste ende spørgsmålet om, hvordan det af medlemsstaten definerede formål også kan fremmes med bistand fra erhvervsdrivende, der er etableret i en anden medlemsstat. I det foreliggende tilfælde fremmer X, der har bopæl i udlandet, imidlertid ikke det formål, der forfølges med den nederlandske skattemæssige begunstigelsesordning. De vedligeholdelsesudgifter, som X gør gældende i forbindelse med den nederlandske beskatning, tjener ikke til at bevare bygningsværker i Nederlandene.

42. Hvis Kongeriget Nederlandene ifølge retspraksis kan definere formålet med begunstigelsen, indebærer beslutningen om alene at begunstige fredede bygningsværker, der ligger i Nederlandene, imidlertid principielt, at restriktionen for den frie etableringsret er begrundet i det foreliggende tilfælde.

43. Alligevel kan medlemsstaterne i henhold til EU-retten ikke fuldstændig frit definere formålet med begunstigelsen. Dette gælder ikke kun med henblik på forbuddet mod statsstøtte i artikel 87, stk. 1, EF (nu artikel 107, stk. 1, TEUF). Med henblik på begrundelsen af en restriktion af de grundlæggende frihedsrettigheder må formålet med den skattemæssige begunstigelse, i det mindste som sådan, heller ikke fremstå som protektionistisk, som f.eks. en skattemæssig ordning, der kun tager sigte på at fremme indenlandske virksomheders økonomiske aktivitet eller indenlandske varer [21].

44. I det foreliggende tilfælde finder det formål, som medlemsstaten forfølger med den skattemæssige begunstigelsesordning, dog støtte i traktaterne og kan derfor anvendes som begrundelse for en restriktion for en grundlæggende frihedsrettighed. Artikel 30 EF (nu artikel 36 TEUF) indeholder for så vidt angår forbuddet mod kvantitative restriktioner mellem medlemsstaterne en begrundelse om »beskyttelse af nationale skatte af kunstnerisk, historisk eller arkæologisk værdi«. Derudover er Fællesskabet i henhold til artikel 151, stk. 1, EF (nu artikel 167, stk. 1, TEUF) forpligtet til at bidrage til, at »medlemsstaternes kulturer kan udfolde sig, idet den respekterer den nationale og regionale mangfoldighed«. Det fremgår af disse bestemmelser, at traktaterne helt klart indsætter bevarelsen af kulturarven i en ren national sammenhæng, og at fremme af den nationale kultur derfor er et legitimt formål i EU-retten [22].

17 — Jf. domme Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, præmis 39), Persche (EU:C:2009:33, præmis 48) og Tankreederei I (C-287/10, EU:C:2010:827, præmis 30).

18 — Dom Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, præmis 61).

19 — Jf. dom Kommissionen mod Tyskland (EU:C:2008:17, præmis 28).

20 — Jf. domme Persche (EU:C:2009:33, præmis 44) og Kommissionen mod Østrig (EU:C:2011:399, præmis 33).

21 — Jf. i denne retning også dom Tankreederei I (EU:C:2010:827, præmis 32).

22 — Jf. allerede dom Centro di Musicologia Walter Stauffer (EU:C:2006:568, præmis 45) i den franske sprogversion.

45. Dertil kommer, at ønsket om at sikre et vist tilknytningsforhold mellem samfundet i den pågældende medlemsstat og den, der er berettiget til den omhandlede ydelse, ifølge retspraksis kan udgøre et objektivt alment hensyn [23]. I det foreliggende tilfælde foreligger dette tilknytningsforhold mellem samfundet i Kongeriget Nederlandene og den nederlandske kulturarv, hvis bevarelse er formålet med den skattemæssige begunstigelsesordning. Da denne ordning ikke tager sigte på at fremme et individ som sådan, er det uden betydning, hvilken tilknytning X har til det nederlandske selskab.

46. Restriktionen for den frie etableringsret som følge af den nederlandske skattemæssige begunstigelsesordning er således begrundet i det legitime formål med begunstigelsen, som er at bevare den nationale kulturarv. På baggrund af dette formål med begunstigelsen går udelukkelsen af fremme af andre medlemsstaters nationale kulturarv heller ikke videre, end hvad der er nødvendigt for at opnå det nederlandske formål med begunstigelsen.

4. Konklusion

47. Den frie etableringsret er ikke til hinder for en begrænsning af en national skattemæssig begunstigelse af fredede bygninger, der anvendes som privat bolig, til at omfatte indenlandske bygninger, når formålet med begunstigelsen er at bevare den nationale kulturarv.

B – *De frie kapitalbevægelser*

48. Uafhængigt af spørgsmålet om, hvorvidt den nederlandske skattemæssige begunstigelsesordning i den foreliggende situation også udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser i henhold til artikel 56, stk. 1, EF, ville en sådan restriktion alligevel under alle omstændigheder være begrundet som følge af det legitime formål med begunstigelsen, nemlig at bevare den nederlandske kulturarv. Mine betragtninger ovenfor ville i så fald gælde tilsvarende.

C – *Konklusion*

49. De nævnte grundlæggende frihedsrettigheder er således ikke til hinder for en national ordning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter en skattemæssig begunstigelse af fredede boliger, der anvendes som privat bolig, er begrænset til indenlandske bygninger.

VI – **Forslag til afgørelse**

50. Jeg foreslår, at de præjudicielle spørgsmål fra Hoge Raad der Nederlanden besvares på følgende måde:

»Hverken den frie etableringsret i henhold til artikel 43 EF eller de frie kapitalbevægelser i henhold til artikel 56, stk. 1, EF er til hinder for en national ordning, hvorefter en indbygger i Belgien, som efter eget ønske bliver beskattet i Nederlandene som hjemmehørende, og som har haft udgifter til et slot i Belgien, der i Belgien er klassificeret som fredet bygningsværk og seværdighed, og som han benytter som privat bolig, ikke kan fradrage disse udgifter i sin indkomstskat i Nederlandene, fordi slottet ikke er registreret som fredet bygningsværk i Nederlandene.«

23 — Jf. dom Gottwald (C-103/08, EU:C:2009:597, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).