DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

15. oktober 2009 *

I sag C-35/08,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Finanzgericht Baden-Württemberg (Tyskland) ved afgørelse af 22. januar 2008, indgået til Domstolen den 31. januar 2008, i sagen:

Grundstücksgemeinschaft Busley og Cibrian Fernandez

mod

Finanzamt Stuttgart-Körperschaften,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af formanden for Anden Afdeling, J.N. Cunha Rodrigues, som fungerende formand for Tredje Afdeling, og dommerne P. Lindh, A. Rosas, U. Lõhmus (refererende dommer) og A. Ó Caoimh,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: E. Sharpston
justitssekretær: fuldmægtig B. Fülöp,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 26. marts 2009,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Grundstücksgemeinschaft Busley og Cibrian Fernandez ved Rechtsanwalt R. Busley

— Finanzamt Stuttgart-Körperschaften ved H. Henzler, som befuldmægtiget

— den tyske regering ved M. Lumma og C. Blaschke, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og W. Mölls, som befuldmægtigede

— EFTA-Tilsynsmyndigheden ved P. Bjørgan samt ved L. Armati, 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 18 EF og 56 EF.

2 Anmodningen er indgivet i forbindelse med en tvist mellem Busley og Cibrian Fernandez, på vegne af deres arvefællesskab, på den ene side, og Finanzamt Stuttgart-Körperschaften (den kompetente skattemyndighed i Stuttgart med hensyn til beskatning af selskaber, herefter »Finanzamt«) på den anden side i anledning af sidstnævntes skattemæssige behandling for årene 1997-2003 af indtægter fra et hus beliggende i Spanien, som de førstnævnte har arvet fra deres forældre.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Artikel 1, stk. 1, i Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (nu ophævet ved Amsterdamtraktaten) (EFT L 178, s. 5) bestemmer:

»Medlemsstaterne ophæver de restriktioner for kapitalbevægelser, der finder sted mellem valutaindlændinge i medlemsstaterne, medmindre andet er fastsat i nedenstående bestemmelser. For at lette gennemførelsen af dette direktiv, klassificeres kapitalbevægelserne efter nomenklaturen i bilag I.«

4 I bilag I til direktiv 88/361 opregnes kapitalbevægelserne, og herunder anføres i bilagets kategori XI kapitalbevægelser af personlig karakter, hvilke omfatter arv.

Nationale bestemmelser

5 § 2a, stk. 1, i indkomstskatteloven (Einkommensteuergesetz), i den affattelse, som var i kraft fra 1997-2003 (herefter »EStG«), bestemmer, at visse kategorier af negative indtægter med tilknytning til udlandet kun kan modregnes i positive indtægter af samme art hidrørende fra samme stat som de negative indtægter. For så vidt som sidstnævnte ikke kan modregnes således, kan de modregnes i positive indtægter af samme art, som den skattepligtige i de følgende skatteår modtager fra samme stat. Modregningen kan kun ske, når de negative indtægter i de tidligere skatteår ikke kan inddrages. Blandt de nævnte kategorier opregnes i § 2a, stk. 1, første punktum, nr. 6,

litra a), negative indtægter fra udlejning og forpagtning af fast ejendom eller fra tingsindbegreber, når disse er beliggende i en anden stat.

6 EStG's § 7, stk. 4, første punktum, nr. 1, bestemmer, at der som afskrivning for slitage kan ske en årlig afskrivning på 3% af anskaffelses- eller opførelsesomkostningerne for bygninger, som tilhører en driftsformue, som ikke tjener boligformål, og når ansøgningen om byggetilladelse hertil er indgivet efter den 31. marts 1985. § 7, stk. 4, første punktum, nr. 2, fastsætter en årlig afskrivningssats for bygninger, som ikke opfylder disse betingelser, herunder en årlig afskrivning på 2% af anskaffelses- eller opførelsesomkostningerne for bygninger, der er blevet opført efter den 31. december 1924.

7 Som en undtagelse til bestemmelserne i § 7, stk. 4, er det i medfør af EStG's § 7, stk. 5, første punktum, muligt at anvende en degressiv afskrivning på indenlandske bygninger, som den skattepligtige har opført eller erhvervet senest inden udgangen af det år, hvor de blev opført. I medfør af § 7, stk. 5, første punktum, nr. 3, litra a), kan der for så vidt angår bygninger som omhandlet i EStG's § 7, stk. 4, første punktum, nr. 2, som den skattepligtige har opført i henhold til en ansøgning om byggetilladelse indgivet efter den 28. februar 1989 og før den 1. januar 1996, eller som er erhvervet i henhold til en bindende aftale, som gyldigt var indgået efter den 28. februar 1989 og før den 1. januar 1996, og for så vidt som disse bygninger tjener boligformål, ske fradrag for anskaffelses- eller opførelsesomkostningerne med følgende procentsatser:

— i opførelsesåret og de følgende tre år med årligt 7%

— i de efterfølgende seks år med årligt 5%

— i de efterfølgende seks år med årligt 2%

— i de herefter efterfølgende 24 år med årligt 1,25%.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

8 Sagsøgerne i hovedsagen, som er bror og søster, er spanske statsborgere, som siden fødslen har været bosat i Tyskland. I årene 1997-2003 oppebar de lønindtægt og blev indkomstbeskattet af hele deres indkomst i Tyskland.

9 I 1990 påbegyndte forældrene til sagsøgerne i hovedsagen, som også var spanske statsborgere, opførelsen af et hus i Spanien. Huset stod færdigt i 1993. Sagsøgernes mor og far døde i henholdsvis 1995 og 1996. Ved arvefaldet i november 1996 blev sagsøgerne i hovedsagen ejere af dette hus i arvefællesskab (»Erbengemeinschaft«), men de har aldrig boet i huset. Det nævnte hus blev udlejet fra den 1. januar 2001 og solgt i 2006.

10 I deres selvangivelser indgivet til Finanzamt for årene 1997-2003 har de hvad angår det pågældende hus dels ansøgt om, at den degressive afskrivning i henhold til EStG's § 7, stk. 5, anvendes, dels ansøgt om, at den begrænsede udligning af tab efter EStG's § 2a, stk. 1, første punktum, nr. 6, litra a), ikke anvendes. Finanzamt har givet afslag på disse ansøgninger og anvendt sidstnævnte bestemmelse samt normalafskrivningen i EStG's § 7, stk. 4, med den begrundelse, at det nævnte hus ikke var beliggende på indenlandsk område.

11 Finanzamt traf ikke nogen afgørelse om de klager, som rettidigt var blevet indgivet mod dets afgørelse om afslag, hvorefter sagsøgerne i hovedsagen anlagde sag ved den forelæggende ret, idet de gjorde gældende, at den skattemæssige behandling af indtægterne fra deres hus beliggende i Spanien var i strid med artikel 39 EF og 43 EF.

12 Ifølge den forelæggende ret kan det af sagsøgerne i hovedsagen anlagte søgsmål ikke antages til realitetsbehandling i henhold til national ret, eftersom det omhandlede hus ikke er beliggende i Tyskland. Den forelæggende ret er imidlertid i tvivl om, hvorvidt EStG's § 2a, stk. 1, første punktum, nr. 6, litra a), og § 7, stk. 5, er forenelige med artikel 56 EF, og har præciseret, at hvis Domstolen måtte fastslå, at EF-traktaten er til hinder for nationale bestemmelser som sidstnævnte, bør sagsøgerne gives medhold.

13 Det er på denne baggrund, at Finanzgericht Baden-Württemberg har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende spørgsmål:

»1) a) Er det i strid med artikel 56 EF, når en i Tyskland [ubegrænset] skattepligtig fysisk person ikke ved indkomstansættelsen i Tyskland i det år, hvor et tab er realiseret, kan fradrage tab fra udlejning og forpagtning af en i en anden [EU-]medlemsstat beliggende fast ejendom i modsætning til tab fra indenlandsk fast ejendom?

b) Er det herved relevant, om den fysiske person selv har foretaget investeringen i fast ejendom, eller foreligger der også en tilsidesættelse, hvis den fysiske person ved arv er blevet ejer af den i den anden medlemsstat beliggende ejendom?

2) Er det i strid med artikel 56 EF, når en i Tyskland [ubegrænset] skattepligtig fysisk person ved ansættelsen af indtægterne fra udlejning og forpagtning af en i en anden [EU-]medlemsstat beliggende ejendom kun kan foretage en normalafskrivning, mens denne derimod i forhold til indenlandsk fast ejendom ville kunne foretage den forhøjede degressive afskrivning?

3) Hvis spørgsmål 1 og 2 besvares benægtende: Er de omtvistede nationale bestemmelser da i strid med den frie bevægelighed som omhandlet i artikel 18 EF?«

14 Under retsmødet har sagsøgerne i hovedsagen over for Domstolen oplyst, at Finanzamt har tilsendt dem en skrivelse, hvoraf fremgår, at deres anmodning om, at der tages hensyn til tab fra udlejningen af deres hus beliggende i Spanien som omhandlet i det første præjudicielle spørgsmål, er blevet efterkommet. Eftersom den forelæggende ret imidlertid ikke har oplyst Domstolen om, at den trækker dette spørgsmål tilbage, bør spørgsmålet besvares.

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første og det andet spørgsmål

15 Med det første og det andet spørgsmål, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 56 EF er til hinder for en medlemsstats indkomstskattelovgivning, som underlægger retten for fysiske personer, som er bosat i medlemsstaten, og som er fuldt skattepligtige dér, såvel til i skattegrundlaget at kunne fradrage tab fra udlejning og forpagtning af en fast ejendom for det år, hvor tabet realiseres, som til at kunne anvende en degressiv

afskrivning med henblik på fastlæggelsen af indtægterne fra en sådan ejendom, en betingelse om, at sidstnævnte er beliggende på denne medlemsstats område.

16 Den forelæggende ret ønsker også oplyst, om artikel 56 EF finder anvendelse i en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor de pågældende er blevet ejere af det omhandlede aktiv ved arv.

17 Det følger af fast retspraksis, at da begrebet »kapitalbevægelser« i artikel 56, stk. 1, EF ikke er defineret i traktaten, er den nomenklatur, der er indeholdt i bilag I til direktiv 88/361, af vejledende værdi, selv om direktivet er udstedt på grundlag af EØF-traktatens artikel 69 og artikel 70, stk. 1 (senere EF-traktatens artikel 69 og artikel 70, stk. 1, nu ophævet ved Amsterdamtraktaten), idet den i bilaget indeholdte nomenklatur som anført i tredje afsnit i indledningen til bilaget ikke udtømmende definerer begrebet kapitalbevægelser (jf. navnlig dom af 14.9.2006, sag C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Sml. I, s. 8203, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis, og af 12.2.2009, sag C-67/08, Block, Sml. I, s. 883, præmis 19).

18 Under henvisning til, at arv — som består i overførsel til en eller flere personer af aktiver efterladt af en person, der er afgået ved døden — henhører under kategori XI i bilag I til direktiv 88/361 med overskriften »Kapitalbevægelser af personlig karakter«, har Domstolen fastslået, at arv, og herunder arv, som består i fast ejendom, udgør kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 56 EF med undtagelse af tilfælde, hvor de afgørende elementer ved arven er begrænset til en medlemsstat (jf. navnlig dom af 23.2.2006, sag C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Sml. I, s. 1957, præmis 40-42, af 11.9.2008, sag C-43/07, Arens-Sikken, Sml. I, s. 6887, præmis 30, og af 27.1.2009, sag C-318/07, Persche, Sml. I, s. 359, præmis 26 og 27, samt Block-dommen, præmis 20).

19 En situation, hvor fysiske personer, som er bosat i Tyskland, og som er ubegrænset skattepligtige i denne medlemsstat, arver et hus, som er beliggende i Spanien, er derfor

omfattet af artikel 56 EF. Det er således ikke nødvendigt at undersøge, om — som påstået af sagsøgerne i hovedsagen — artikel 39 EF og 43 EF finder anvendelse.

20 Det bemærkes, at foranstaltninger, der er forbudt ifølge artikel 56, stk. 1, EF i deres egenskab af restriktioner for kapitalbevægelserne, omfatter sådanne foranstaltninger, som afholder en ikke-hjemmehørende person fra at foretage investeringer i en medlemsstat, eller sådanne, som afholder denne medlemsstats borgere fra at foretage investeringer i andre medlemsstater (jf. dom af 25.1.2007, sag C-370/05, Festersen, Sml. I, s. 1129, præmis 24, af 18.12.2007, sag C-101/05, A, Sml. I, s. 11531, præmis 40, og af 22.1.2009, sag C-377/07, STEKO Industriemontage, Sml. I, s. 299, præmis 23).

21 Nationale foranstaltninger, som udgør sådanne restriktioner, omfatter ikke kun foranstaltninger, som kan hindre eller begrænse erhvervelse af en fast ejendom i andre medlemsstater, men ligeledes foranstaltninger, som er egnet til at afholde personer fra beholde en sådan fast ejendom (jf. analogt dommen i sagen STEKO Industriemontage, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

22 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at med henblik på fastsættelsen af indkomstskattegrundlaget for en skattepligtig person i Tyskland kan indtægtstab fra bl.a. udlejning af en fast ejendom, som er beliggende i Tyskland, fuldt ud tages i betragtning i det år, hvor tabet realiseres. Derimod følger det af EStG's § 2a, stk. 1, første punktum, nr. 6, litra a), at tab fra udlejning af en fast ejendom beliggende uden for det indenlandske område kun kan fradrages i efterfølgende positive indtægter fra udlejning af denne ejendom.

23 For det andet kan en skattepligtig person, som er bosat i Tyskland, i medfør af EStG's § 7, stk. 5, anvende en degressiv afskrivning på de betingelser, som er fastsat i denne bestemmelse, på en fast ejendom beliggende på indenlandsk område. Denne afskrivning kan i de første år resultere i betydeligt højere tab fra udlejning og derfor

en betydeligt mindre skattebyrde for den skattepligtige person end de tab, som følger af normalafskrivningen i henhold til EStG's § 7, stk. 4, første punktum, nr. 2, som er den eneste afskrivning, der kan anvendes på faste ejendomme, som er omfattet af denne bestemmelse, hvis de er beliggende uden for tysk område.

24 Det er klart, at de heraf følgende negative indtægter fra en udlejet ejendom i en anden medlemsstat for en skattepligtig med bopæl i Tyskland i sidste ende kan tages i betragtning i Tyskland, for så vidt som denne ejendom senere genererer positive indtægter. Desuden — som Finanzamt har anført — bevirker anvendelsen af en degressiv afskrivning blot, at skatten udsættes ved at afskrivningen foregribes.

25 Det forholder sig ikke desto mindre således, at selv om det lægges til grund, at den nævnte skattepligtige beholder en sådan ejendom i tilstrækkelig lang tid til, at vedkommende vil kunne modregne hele tabet i efterfølgende positive indtægter og helt vil kunne afskrive anskaffelses- eller opførelsesprisen for denne ejendom, vil vedkommende — til forskel fra en skattepligtig, som er bosat i Tyskland, og som har investeret i en fast ejendom i denne medlemsstat — hverken umiddelbart kunne inddrage dette tab eller anvende en oprindelig afskrivningssats, som er højere, og således vil vedkommende, som understreget af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, fratages en likviditetsmæssig fordel (jf. analogt dom af 12.12.2006, sag C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Sml. I, s. 11753, præmis 84 og 153, og af 29.3.2007, sag C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Sml. I, s. 2647, præmis 29).

26 Det følger heraf, at den skattemæssige situation for en fysisk person, som er bosat og ubegrænset skattepligtig i Tyskland, og der — som sagsøgerne i hovedsagen — råder over en fast ejendom i en anden medlemsstat, er mindre gunstig, end den ville være, hvis denne ejendom var beliggende i Tyskland.

27 Denne skattemæssige ulempe kan afholde en sådan person såvel fra at investere i en fast ejendom, som er beliggende i en anden medlemsstat, som fra at beholde en sådan

ejendom, som vedkommende er ejer af. Det følger heraf, at nationale foranstaltninger som de i hovedsagen omhandlede udgør restriktioner for de frie kapitalbevægelser, som i princippet er forbudt i henhold til artikel 56 EF.

28 Det må imidlertid undersøges, om de nævnte restriktioner kan begrundes, som anført af Finanzamt og den tyske regering, således at de kan tillades på betingelse af, at de er egnede til at sikre virkeliggørelsen af det tilsigtede mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (jf. i denne retning dom af 11.10.2007, sag C-451/05, ELISA, Sml. I, s. 8251, præmis 79, af 17.1.2008, sag C-152/05, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 39, præmis 26, og af 10.2.2009, sag C-110/05, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 519, præmis 59).

29 Hvad angår EStG's § 2a, stk. 1, første punktum, nr. 6, litra a), har Finanzamt gjort gældende, at denne bestemmelse er i overensstemmelse med territorialprincippet som anerkendt af Domstolen i præmis 22 i dom af 15. maj 1997, Futura Participations og Singer (sag C-250/95, Sml. I, s. 2471).

30 Dette princip, som har den funktion, at der i anvendelsen af fællesskabsretten indføres nødvendigheden af at tage hensyn til grænserne for medlemsstaternes beskatningskompetence, er imidlertid ikke til hinder for, at en person, som er ubegrænset indkomstskattepligtig i en medlemsstat, inddrager negative indtægter fra en fast ejendom, som er beliggende i en anden stat (jf. analogt Rewe Zentralfinanz-dommen, præmis 69). Det følger heraf, at den nævnte bestemmelse, hvorefter sagsøgerne i hovedsagen, som er ubegrænset indkomstskattepligtige i Tyskland, ikke kan tage hensyn til tab fra deres hus beliggende i Spanien, ikke kan anses for at gennemføre territorialprincippet.

31 Hvad angår EStG's § 7, stk. 5, har Finanzamt og den tyske regering gjort gældende, at formålet med § 7, stk. 5, nr. 3, litra a), første punktum, er at opfordre til opførelse af lejeboliger for at efterkomme behovet for sådanne boliger hos den tyske befolkning. Ifølge Finanzamt og den tyske regering har dette formål socialpolitisk karakter og udgør et tvingende alment hensyn. Den nævnte regering har desuden som svar på Domstolens spørgsmål under retsmødet præciseret, at det kun er boliger til udlejning, som kan få

fordel af den degressive afskrivning i henhold til denne bestemmelse, som blev vedtaget for at efterkomme en generel mangel på denne type boliger i Tyskland.

32 Selv om det lægges til grund, at det nævnte formål kan begrunde en restriktion for de frie kapitalbevægelser, fremgår det ikke, at en sådan national foranstaltning, som foretager en klar sondring alt efter, hvorvidt lejeboligerne er beliggende på det nationale område eller ej, er egnet til at virkeliggøre dette formål. I stedet for således at rette sig mod steder, hvor manglen på sådanne boliger er særligt stor, ser EStG's § 7, stk. 5, første punktum, nr. 3, litra a), som anført af sagsøgerne i hovedsagen og Kommissionen under retsmødet bort fra de forskellige behov i de forskellige regioner i Tyskland. Desuden kan den degressive afskrivning anvendes på enhver kategori af lejeboliger, fra de mest simple til de mest luksuriøse. Under disse omstændigheder kan der ikke opstilles en formodning om, at private investorer, som navnlig er motiveret af finansielle hensyn, opfylder denne bestemmelses angiveligt socialpolitiske mål.

33 Det første og det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 56 EF er til hinder for en medlemsstats indkomstskattelovgivning, som underlægger retten for fysiske personer, som er bosat i medlemsstaten, og som er fuldt skattepligtige dér, såvel til i skattegrundlaget at kunne fradrage tab fra udlejning og forpagtning af en fast ejendom for det år, hvor tabet realiseres, som til at kunne anvende en degressiv afskrivning med henblik på fastlæggelsen af indtægterne fra en sådan ejendom, en betingelse om, at sidstnævnte er beliggende på denne medlemsstats område.

Om det tredje spørgsmål

34 Henset til svarene på de to første spørgsmål, er det ufornødent at besvare det tredje spørgsmål.

Sagens omkostninger

35 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 (Tredje Afdeling) for ret:

Artikel 56 EF er til hinder for en medlemsstats indkomstskattelovgivning, som underlægger retten for fysiske personer, som er bosat i medlemsstaten, og som er fuldt skattepligtige dér, såvel til i skattegrundlaget at kunne fradrage tab fra udlejning og forpagtning af en fast ejendom for det år, hvor tabet realiseres, som til at kunne anvende en degressiv afskrivning med henblik på fastlæggelsen af indtægterne fra en sådan ejendom, en betingelse om, at sidstnævnte er beliggende på denne medlemsstats område.

Underskrifter