DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 15 oktober 2009 *

I mål C-35/08,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Finanzgericht Baden-Württemberg (Tyskland) genom beslut av den 22 januari 2008, som inkom till domstolen den 31 januari 2008, i målet

Grundstücksgemeinschaft Busley och Cibrian Fernandez

mot

Finanzamt Stuttgart-Körperschaften,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av ordföranden på andra avdelningen J.N. Cunha Rodrigues, tillförordnad ordförande på tredje avdelningen, samt domarna P. Lindh, A. Rosas, U. Lõhmus (referent), och A. Ó Caoimh,

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: E. Sharpston,
justitiesekreterare: handläggaren B. Fülöp,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 26 mars 2009,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Grundstücksgemeinschaft Busley och Cibrian Fernandez, genom R. Busley, Rechtsanwalt,

— Finanzamt Stuttgart-Körperschaften, genom H. Henzler, i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom M. Lumma och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och W. Mölls, båda i egenskap av ombud,

— EFTA:s övervakningsmyndighet, genom P. Bjørgan och L. Armati, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 18 EG och 56 EG.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan fru Busley och herr Cibrian Fernandez avseende deras respektive andelar i ett oskiftat dödsbo och, å andra sidan, Finanzamt Stuttgart-Körperschaften (skattemyndighet, med säte i Stuttgart, som är behörig för bolag) (nedan kallad Finanzamt) angående den skattemässiga behandling som skattemyndigheten tillämpat för åren 1997–2003 på inkomst av ett hus beläget i Spanien vilket klagandena ärvt av sina föräldrar.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

3 I artikel 1.1 i rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (artikeln upphävd genom Amsterdamfördraget) (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44), föreskrivs följande:

”I den mån annat inte föreskrivs i det följande skall medlemsstaterna avskaffa restriktioner för kapitalrörelser mellan personer bosatta i medlemsstaterna. För att underlätta tillämpning av detta direktiv skall kapitalrörelser klassificeras i enlighet med nomenklaturen i bilaga 1.”

4 Bland de kapitalrörelser som räknas upp i bilaga 1 till direktiv 88/361 återfinns under rubriken XI däri personliga kapitalrörelser, inklusive arv och testamentsförordnanden.

Den nationella lagstiftningen

5 I 2a § första stycket i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz), i dess lydelse under åren 1997–2003 (nedan kallad EStG) föreskrivs att vissa typer av underskott hänförliga till utlandet endast får kvittas mot överskott av samma typ som härrör från samma stat som underskottet. I den mån nämnda underskott alltså inte kan utnyttjas för kvittning får de sparas och dras av från överskott av samma typ vilka den skattskyldige redovisar under senare taxeringsperioder och vilka härrör från samma stat. Avdraget medges endast om underskottet inte har kunnat utnyttjas under tidigare taxeringsperioder. Bland de typer av underskott som avses i 2 a § första meningen ingår

enligt sjätte punkten a i den bestämmelsen de underskott som härrör från uthyrning och utarrendering av fast egendom eller av tillgångar som utgör en enhet, när dessa är belägna i utlandet.

6 I 7 § fjärde stycket första meningen EStG föreskrivs med avseende på avdrag för avskrivningar intill dess att tillgången är helt avskriven, ett avdrag på tre procent per år av kostnaden för förvärv eller uppförande av byggnader som ingår bland tillgångarna i ett företag, vilka inte används för bostadsändamål och för vilka bygglovsansökan getts in efter den 31 mars 1985. I andra punkten i samma mening anges den årliga avskrivningstakten för byggnader som inte motsvarar dessa villkor, särskilt det avdrag på två procent per år av kostnaden för förvärv eller uppförande som gäller för byggnader som färdigställts efter den 31 december 1924.

7 Med avvikelse från bestämmelserna i 7 § fjärde stycket EStG får med stöd av 7 § femte stycket första meningen EStG degressiv avskrivning användas för byggnader som är belägna i landet och som den skattskyldige har förvärvat eller anskaffat senast vid utgången av det år de färdigställts. Enligt tredje punkten a) i denna mening medges avdrag för sådan avskrivning för byggnader i den mening som avses i 7 § fjärde stycket andra punkten EStG, vilka den skattskyldige antingen har uppfört på grundval av en bygglovsansökan som getts in efter den 28 februari 1989 och före den 1 januari 1996, eller förvärvat med stöd av ett rättsligt bindande avtal som ingåtts i vederbörlig ordning efter den 28 februari 1989 och före den 1 januari 1996, såvitt byggnaderna används för bostadsändamål, med följande procenttal av kostnaden för anskaffning eller uppförande av byggnaderna:

— under det år då byggnaden färdigställs och de därpå följande tre åren med 7 procent vid varje avskrivningstillfälle,

— under de därpå följande sex åren med 5 procent vid varje avskrivningstillfälle,

— under de därpå följande sex åren med 2 procent vid varje avskrivningstillfälle,

— under de därpå följande 24 åren med 1,25 procent vid varje avskrivningstillfälle.

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

8 Klagandena i målet vid den nationella domstolen är syskon och spanska medborgare, och har sedan födseln hemvist i Tyskland. Under åren 1997–2003 uppbar de inkomst av tjänst i form av lön och var obegränsat skattskyldiga i Tyskland för sina inkomster.

9 Klagandenas föräldrar, som också var spanska medborgare, började år 1990 uppföra ett hus i Spanien. Huset färdigställdes år 1993. Klagandenas mor avled år 1995 och deras far år 1996. Genom arvfallet i november år 1996 blev klagandena via andel i dödsboet (*Erbengemeinschaft*) ägare till huset, vilket de dock aldrig kommit att bebo. Från den 1 januari 2001 hyrdes huset ut och under år 2006 såldes det.

10 Klagandena yrkade i de inkomstdeklarationer som de ingav till Finanzamt för åren 1997–2003 dels att den degressiva avskrivningen enligt 7 § femte stycket EStG skulle användas för huset, dels att den begränsade kvittningen för underskott som föreskrivs i 2a § första stycket första meningen sjätte punkten a EStG inte skulle tillämpas. Finanzamt avslog yrkandena och tillämpade sistnämnda bestämmelse samt den linjära avskrivning som stadgas i 7 § fjärde stycket EStG, med motiveringen att nämnda hus inte var beläget i landet.

11 Klaganden begärde rättidigt omprövning av Finanzamts beslut. Denna begäran lämnades obesvarad av Finanzamt, varför klagandena överklagade taxeringsbesluten till den hänskjutande domstolen och anförde att den skattemässiga behandlingen av inkomsterna av deras hus i Spanien innebär ett åsidosättande av artiklarna 39 EG och 43 EG.

12 Enligt den hänskjutande domstolen kan överklagandet inte vinna bifall med tillämpning av nationell rätt, eftersom huset i fråga inte är beläget i Tyskland. Den anser det dock vara oklart huruvida 2a § första stycket första meningen sjätte punkten a och 7 § femte stycket EStG är förenliga med artikel 56 EG, och har preciserat att överklagandet ska bifallas om EG-domstolen skulle finna att EG-fördraget utgör hinder för sådana nationella bestämmelser som de nyssnämnda.

13 Det är mot denna bakgrund som Finanzgericht Baden-Württemberg beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EG-domstolen:

”1) a) Strider det mot artikel 56 EG att en fysisk person som är obegränsat skattskyldig i Tyskland inte kan göra avdrag för underskott av uthyrning och utarrendering av fast egendom belägen i en annan EU-medlemsstat vid beräkningen av inkomsten i Tyskland under det år då underskottet uppstår – vilket däremot är möjligt i fråga om underskott av inhemsk fast egendom?

b) Har det härvid någon betydelse om den fysiska personen själv har investerat i den fasta egendomen eller åsidosätts gemenskapsrätten också om den fysiska personen har blivit ägare till egendomen i den andra medlemsstaten genom arv?

2) Utgör artikel 56 EG hinder mot att en fysisk person som är obegränsat skattskyldig i Tyskland endast kan använda normal avskrivning vid fastställandet av inkomst av uthyrning och utarrendering av fast egendom belägen i en annan EU-medlemsstat, medan denna person kan använda den högre, degressiva avskrivningen för inhemsk fast egendom?

3) Om den första och den andra frågan besvaras nekande: Står de omtvistade nationella bestämmelserna i strid med den fria rörligheten enligt artikel 18 EG?"

14 Klagandena i målet vid den nationella domstolen har under förhandlingen uppgett för EG-domstolen att Finanzamt meddelat att deras yrkande om avdrag för underskottet av uthyrning av deras hus i Spanien har bifallits. Detta yrkande utgör föremålet för den första tolkningsfrågan. Eftersom den hänskjutande domstolen inte har underrättat EG-domstolen om att den återkallar denna fråga ska den dock besvaras.

Prövningen av tolkningsfrågorna

Den första och den andra tolkningsfrågan

15 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första och andra tolkningsfråga, vilka ska prövas i ett sammanhang, för att få klarhet i huruvida artikel 56 EG utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning om inkomstskatt enligt vilken det krävs att fast egendom ska vara belägen i landet för att fysiska personer, som har hemvist och som är obegränsat skattskyldiga där, ska ha rätt att från beskattningsunderlaget göra avdrag för underskott

av uthyrning och utarrendering av fast egendom under det år då underskotten uppstår samt att använda degressiv avskrivning vid fastställandet av intäkterna från sådan egendom.

16 Den hänskjutande domstolen önskar också få klarhet i huruvida artikel 56 EG är tillämplig på en sådan situation som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, där de berörda personerna har blivit ägare till den aktuella egendomen genom arv.

17 Enligt fast rättspraxis gäller i detta avseende att eftersom fördraget inte innehåller någon definition av begreppet kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 56.1 EG, förblir den nomenklatur som utgör bilaga till rådets direktiv 88/361 vägledande även om detta direktiv har antagits på grundval av artiklarna 69 och 70.1 i EEG-fördraget (artiklarna 69 och 70.1 i EG-fördraget, senare upphävda genom Amsterdamfördraget), eftersom det i enlighet med tredje stycket i inledningen till bilagan anges att den nomenklatur som återfinns däri inte är uttömmande när det gäller begreppet kapitalrörelser (se, bland annat, dom av den 14 september 2006 i mål C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, REG 2006, s. I-8203, punkt 22, och där angiven rättspraxis, och av den 12 februari 2009 i mål C-67/08, Block, REG 2009, s. I-883, punkt 19).

18 Arv består av en överföring till en eller flera personer av den kvarlåtenskap som den avlidne efterlämnat och ingår under rubrik XI i bilaga 1 till direktiv 88/361, som har lydelsen ”Personliga kapitalrörelser”. Domstolen har med hänsyn härtill slagit fast att arv, oavsett om detta utgörs av penningbelopp, fast egendom eller lös egendom, utgör kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 56 EG, utom i de fall då samtliga aspekter av arvet rör en och samma medlemsstat (se, bland annat, dom av den 23 februari 2006 i mål C-513/03, van Hilten-van der Heijden, REG 2006, s. I-1957, punkterna 40–42, av den 11 september 2008 i mål C-43/07, Arens-Sikken, REG 2008, s. I-6887, punkt 30, av den 27 januari 2009 i mål C-318/07, Persche, REG 2009, s. I-359, punkterna 26 och 27, och domen i det ovannämnda målet Block, punkt 20).

19 En situation i vilken fysiska personer som har hemvist och är obegränsat skattskyldiga i Tyskland ärver ett hus beläget i Spanien omfattas följaktligen av artikel 56 EG. Det

saknas därmed anledning att pröva huruvida artiklarna 39 EG och 43 EG är tillämpliga, vilka åberopats av klagandena i målet vid den nationella domstolen.

20 Domstolen erinrar i detta avseende om att de åtgärder som i egenskap av restriktioner för kapitalrörelser är otillåtna enligt artikel 56.1 EG omfattar sådana åtgärder som kan avhålla personer som saknar hemvist i en medlemssatt från att investera i denna medlemsstat eller som kan avhålla personer med hemvist i denna medlemsstat från att investera i andra stater (se dom av den 25 januari 2007 i mål C-370/05, Festersen, REG 2007, s. I-1129, punkt 24, av den 18 december 2007 i mål C-101/05, A, REG 2007, s. I-11531, punkt 40, och av den 22 januari 2009 i mål C-377/07, STEKO Industriemontage, REG 2009, s. I-229, punkt 23).

21 De nationella åtgärder som kan klassificeras som sådana restriktioner omfattar inte bara åtgärder som kan hindra eller begränsa förvärv av fast egendom i en annan medlemsstat, utan även åtgärder som kan avhålla från bibehållande av fast egendom i en annan medlemsstat (se, analogt, domen i det ovannämnda målet STEKO Industriemontage, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

22 Av beslutet om hänskjutande framgår för det första att fastställandet av underlaget för beskattningen av de inkomster som uppbärs av en person i Tyskland kan ske med fullt avdrag för underskott av bland annat uthyrning av fast egendom belägen i Tyskland det år då underskottet uppkommer. Enligt 2a § första stycket första meningen sjätte punkten a EStG gäller däremot att underskott av uthyrning av fast egendom som är belägen i utlandet får dras av endast om uthyrningen av egendomen senare uppvisar ett överskott.

23 För det andra gäller att en skattskyldig person i Tyskland med stöd av 7 § femte stycket EStG kan använda degressiv avskrivning på de villkor som anges i denna bestämmelse för fast egendom som är belägen i landet. Denna avskrivning kan under de första åren leda till ett betydligt större underskott av uthyrning och följaktligen till en avsevärt

lägre skatt för den skattskyldige än vad som skulle ha gällt om den linjära avskrivningsmetod som föreskrivs i 7 § fjärde stycket första meningen andra punkten EStG hade använts, vilken avskrivningsmetod är den enda som får användas på den egendom som avses i denna bestämmelse när den är belägen utanför Tyskland.

24 Det underskott som en skattskyldig person med hemvist i Tyskland redovisar för uthyrd fast egendom i en annan medlemsstat skulle i slutändan kunna beaktas i Tyskland i den mån denna egendom senare genererar ett överskott. Som Finanzamt har påpekat gäller för övrigt att degressiv avskrivning endast leder till att skatten skjuts upp genom att avskrivningar tidigareläggs.

25 Även för det fall att den skattskyldige innehar en sådan egendom under så lång tid att hela det samlade underskottet kan kvittas mot senare överskott och att hela kostnaden för förvärv eller uppförande av egendomen kan skrivas av, kan den skattskyldige ändå inte erhålla något omedelbart avdrag för nämnda underskott och har heller inte rätt till den högre initiala avskrivningstakten, vilket däremot är möjligt för en skattskyldig person med hemvist i Tyskland som har investerat i fast egendom i den medlemsstaten, och den förre går därmed, i likhet med vad kommissionen påpekat, miste om en likviditetsfördel (se, analogt, dom av den 12 december 2006 i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, REG 2006, s. I-11753, punkterna 84 och 153, och av den 29 mars 2007 i mål C-347/04, Rewe Zentralfinanz, REG 2007, s. I-2647, punkt 29).

26 Härav följer att en fysisk person som har hemvist och är obegränsat skattskyldig i Tyskland, och som, i likhet med klagandena i målet vid den nationella domstolen, äger fast egendom i en annan medlemsstat, befinner sig i en mindre förmånlig skattemässig situation än om egendomen hade varit belägen i Tyskland.

27 Denna skattemässiga nackdel kan avhålla en sådan person från att investera i fast egendom som är belägen i en annan medlemsstat och även från att behålla en sådan

egendom som personen redan äger. Härav följer att sådana nationella bestämmelser som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör inskränkningar av kapitalrörelserna som i princip är otillåtna enligt artikel 56 EG.

28 Det ska dock undersökas om nämnda inskränkningar kan rättfärdigas på sätt som Finanzamt och den tyska regeringen har hävdat, vilket innebär att de skulle kunna tillåtas förutsatt att de är ägnade att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 oktober 2007 i mål C-451/05, ELISA, REG 2007, s. I-8251, punkt 79, av den 17 januari 2008 i mål C-152/05, kommissionen mot Tyskland, REG 2008, s. I-39, punkt 26, och av den 10 februari 2009 i mål C-110/05, kommissionen mot Italien, REG 2009, s. I-519, punkt 59).

29 Vad gäller 2a § första stycket första meningen sjätte punkten a EStG har Finanzamt gjort gällande att denna bestämmelse är förenlig med territorialitetsprincipen sådan den erkänts av EG-domstolen i punkt 22 i domen av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer (REG 1997, s. I-2471).

30 Denna princip, vars syfte är att gemenskapsrätten ska tillämpas med iakttagande av behovet att beakta begränsningarna i medlemsstaternas behörighet på skatteområdet, hindrar inte att en person som är obegränsat skattskyldig i en medlemsstat drar av hela det underskott som härrör från en fast egendom belägen i en annan stat (se, analogt, domen i det ovannämnda målet Rewe Zentralfinanz, punkt 69). Nämnda bestämmelse, enligt vilken klagandena i målet vid den nationella domstolen – vilka är obegränsat skattskyldiga i Tyskland – följaktligen inte kan dra av underskott som är hänförligt till sitt hus i Spanien, kan alltså inte anses utgöra ett genomförande av territorialitetsprincipen.

31 När det gäller 7 § femte stycket EStG har Finanzamt i likhet med den tyska regeringen hävdat att ändamålet med tredje punkten a i första meningen i det stycket är att stimulera uppförandet av hyresbostäder avsedda för befolkningen i Tyskland. Detta är ett socialpolitiskt ändamål och utgör ett tvingande skäl av allmänintresse. Den tyska regeringen har som svar på domstolens frågor under förhandlingen dessutom preciserat att endast de bostäder som är avsedda för uthyrning kan bli föremål för

den degressiva avskrivning som föreskrivs i bestämmelsen, vilken antogs för att åtgärda en allmän brist på denna typ av bostäder i Tyskland.

32 Även om det antas att detta ändamål kan rättfärdiga en restriktion av den fria rörligheten för kapital, framstår inte en sådan nationell åtgärd, som innebär en klar åtskillnad beroende på om hyresbostäderna är belägna i landet eller ej, som ägnad att säkerställa genomförandet av densamma. I stället för att inriktas på de platser där bristen på sådana bostäder är särskilt stor, bortses i 7 § femte stycket första meningen tredje punkten a EStG från skillnaderna i behov mellan olika regioner i Tyskland, något som klagandena i målet vid den nationella domstolen och kommissionen också har påpekat under förhandlingen. Dessutom får den degressiva avskrivningsmetoden användas på alla kategorier av hyresbostäder, från de allra enklaste till de mest påkostade. Under dessa förhållanden kan det inte presumeras att privata investerare, vilka bland annat handlar utifrån ekonomiska motiv, svarar mot det påstådda socialpolitiska ändamålet med denna bestämmelse.

33 Den första och den andra tolkningsfrågan ska således besvaras enligt följande. Artikel 56 EG utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning om inkomstskatt enligt vilken det krävs att fast egendom ska vara belägen i landet för att fysiska personer, som har hemvist och som är obegränsat skattskyldiga där, ska ha rätt att från beskattningsunderlaget göra avdrag för underskott av uthyrning och utarrendering av fast egendom under det år då underskotten uppstår samt att använda degressiv avskrivning vid fastställandet av intäkterna från sådan egendom.

Den tredje frågan

34 Med hänsyn till de svar som lämnats på de två första tolkningsfrågorna, saknas anledning att besvara den tredje frågan.

Rättegångskostnader

35 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. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Artikel 56 EG utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning om inkomstskatt enligt vilken det krävs att fast egendom ska vara belägen i landet för att fysiska personer, som har hemvist och som är obegränsat skattskyldiga där, ska ha rätt att från beskattningsunderlaget göra avdrag för underskott av uthyrning och utarrendering av fast egendom under det år då underskotten uppstår samt att använda degressiv avskrivning vid fastställandet av intäkterna från sådan egendom.

Underskrifter