DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

18. december 2007 *

I sag C-436/06,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Finanzgericht Hamburg (Tyskland) ved afgørelse af 20. september 2006, indgået til Domstolen den 23. oktober 2006, i sagen:

Per Grønfeldt

Tatiana Grønfeldt

mod

Finanzamt Hamburg — Am Tierpark,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C.W.A. Timmermans (refererende dommer), og dommerne L. Bay Larsen, K. Schiemann, P. Kūris og C. Toader,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer
justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 27. september 2007,

efter at der er afgivet indlæg af:

— P. og T. Grønfeldt ved conseiller fiscal A. Mutscher

— Finanzamt Hamburg — Am Tierpark ved conseiller B. Fiedler

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

— den græske regering ved K. Georgiadis, O. Patsopoulou og I. Pouli, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og G. Wilms, 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 56 EF.

2 Anmodningen er indgivet i forbindelse med en sag mellem Per og Tatiana Grønfeldt og Finanzamt Hamburg — Am Tierpark (herefter »Finanzamt«) vedrørende beskatningen i Tyskland af fortjeneste ved afståelse af andele i to danske kapitalselskaber.

Nationale bestemmelser

3 Som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, ansås fortjeneste ved afståelse af andele i et kapitalselskab for erhvervsindkomst, hvis sælgeren inden for de sidste fem år direkte eller indirekte havde været i besiddelse af en væsentlig andel, dvs. på mindst 10% af selskabets kapital i henhold til § 17 i lov om indkomstskat (Einkommensteuergesetz), som affattet ved lov af 24. marts 1999 (BGBl. 1999 I, s. 402).

4 I henhold til § 17 i lov om indkomstskat, som ændret ved lov om skattenedsættelser 2001/2002 (Steuersenkungsgesetz 2001/2002) af 23. oktober 2003 (BGBl. 2000 I, s. 1433, herefter »nye affattelse af EStG«), henhørte også fortjeneste ved afståelse af andele i et kapitalselskab under erhvervsindkomst, hvis sælgeren inden for de sidste fem år direkte eller indirekte havde været i besiddelse af en andel på mindst 1% af selskabets kapital.

5 Det fremgår af gennemførelsesbestemmelserne til § 17 i den nye affattelse af EStG, dvs. § 52, stk. 1, i den nye affattelse af EStG og § 52, stk. 34 a, i lov om indkomstskat, som ændret ved lov om tilpasning af skattelovgivningen i forbindelse med overgangen til euroen (Steuer-Euroglättungsgesetz) af 19. december 2000 (BGBl. 2000 I, s. 1790), at den nyE affattelse af EStG's § 17 allerede fandt anvendelse fra skatteåret 2001 ved afståelse af andele i selskaber, der ikke var ubegrænset selskabsskattepligtige, og dermed for udenlandske andele uafhængigt af andre forudsætninger. Hvad angår afståelse af andele i ubegrænset selskabsskattepligtige selskaber og dermed for tyske andele som hovedregel, fandt den ny affattelse af EStG's § 17 først anvendelse fra skatteåret 2002 og i skatteåret 2001, for så vidt som fortjeneste ved afståelse først var skattepligtig, hvis sælgeren havde en andel på mindst 10% af selskabskapitalen.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

6 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at Per Grønfeldt deltog som aktionærer i de to danske selskaber Navision Software A/S og WISEhouse Denmark A/S med henholdsvis 2,1% og 2,5% af aktiekapitalen.

7 I 2001 afstod han en betydelig del af sine andele. Han opnåede herved en fortjeneste ved afståelsen af andelene i Navision Software A/S og et mindre tab ved afståelsen af andelene i WISEhouse Denmark A/S.

8 I skatteansættelsen af 10. april 2003 konstaterede Finanzamt efter opgørelse af fortjenesten og tabet ved afståelsen i henhold til § 17 i den nye affattelse af EStG en fortjeneste ved afståelsen på 2 021 287 DEM. Den efterfølgende administrative klage, som ægteparret Grønfeldt indgav, blev afvist.

9 Ægteparret Grønfeldt anfægtede denne afgiftsansættelse ved den forelæggende ret.

10 Ifølge ægteparret Grønfeldt medfører beskatning af fortjeneste ved afståelse af andele i et udenlandsk kapitalselskab, når andelene i dette selskab udgør mindst 1% af selskabets kapital, og beskatning af fortjeneste ved afståelse af andele i et tysk kapitalselskab, når andelene udgør 10%, en forskelsbehandling, der navnlig er i strid med princippet om kapitalens frie bevægelighed i artikel 56 EF.

11 Den forelæggende ret deler den tvivl, som Bundesfinanzhof gav udtryk for i sin kendelse VIII B 107/04 af 14. februar 200 med hensyn til, om artikel 17 i den nye affattelse af EStG er forenelig med princippet om kapitalens frie bevægelighed.

12 Da Finanzgericht Hamburg finder, at løsningen af tvisten afhænger af en fortolkning af fællesskabsretten, har den besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er det foreneligt med artikel 56 EF om de frie kapitalbevægelser, når fortjeneste ved afståelse af andele i et udenlandsk kapitalselskab i 2001 allerede var skattepligtig, hvis sælgeren inden for de sidste fem år direkte eller indirekte havde været i besiddelse af en andel på mindst 1% af selskabets kapital, hvorimod fortjeneste ved afståelse af andele i et ubegrænset selskabsskattepligtig (indenlandsk) kapitalselskab under i øvrigt ens betingelser i 2001 først var skattepligtig ved besiddelse af en væsentlig andel på mindst 10%?«

Om det præjudicielle spørgsmål

13 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at fortjenesten ved afståelse af andele i udenlandske kapitalselskaber allerede var skattepligtig i 2001 ved en ejerandel på 1%. Fortjeneste ved afståelse af andele i indenlandske kapitalselskaber var i dette år derimod under i øvrigt ens betingelser først skattepligtig ved en ejerandel på 10%.

14 En sådan forskelsbehandling på grundlag af investeringsstedet bevirker, at en aktionær afholdes fra at investere i et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, og har desuden en restriktiv virkning for selskaber med hjemsted i andre

medlemsstater, idet den udgør en hindring for, at de kan rejse kapital i Tyskland (jf. i denne retning dom af 12.12.2006, sag C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Sml. I, s. 11753, præmis 166).

15 Det er i denne forbindelse uden betydning, at der kun var tale om forskelsbehandling i en begrænset periode. Denne omstændighed i sig selv udelukker nemlig ikke, at forskelsbehandlingen har afgørende følger, således som det i øvrigt fremgår af de faktiske omstændigheder i hovedsagen, og at der foreligger en faktisk begrænsning for kapitalens frie bevægelighed.

16 For at en sådan forskelsbehandling kan være forenelig med EF-traktatens bestemmelser om kapitalens frie bevægelighed, er det en forudsætning, at den vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller at den er begrundet i tvingende almene hensyn (Test Claimants in the FII Group Litigation-dommen, præmis 167).

17 Ifølge Finanzamt og den tyske regering udgør den i hovedsagen omhandlede forskelsbehandling en del af en overgangsordning, som medlemsstaterne bør have et vist råderum til at gennemføre med henblik på, på langt sigt, at bringe den tyske selskabsskatteordningen i overensstemmelse med fællesskabsretten og fjerne enhver forskelsbehandling. For at der skal være tale om samme skattebyrde for investeringer foretaget i Tyskland og investering foretaget i udlandet, blev ordningen i den tyske selskabsskatteordning om fuldt fradrag erstattet med ordningen om beskatning af den halve indkomst.

18 Hvad angår ordningen med fuldt fradrag blev et kapitalselskab ifølge den tyske regering i princippet beskattet med 40%, mens den fortjeneste, som et selskab udbetalte til sine aktionærer, kun blev beskattet med 30%. En aktionær skulle således igen betale indkomstskat af den udbetalte fortjeneste på grundlag af den pågældendes personlige skattesats. Han kunne imidlertid fuldt ud fradrage den selskabsskat, der allerede var blevet betalt af kapitalselskabet i Tyskland fra sin personskat. En dobbeltbeskatning af overskuddet blev dermed undgået.

19 Hvad derimod angår ordningen om beskatning af den halve indkomst beskattes kapitalselskaberne med en ensartet procentsats på 25% af fortjenesten for de regnskabsår, der starter efter den 31. december 2000, uanset om de har udloddet overskuddet til aktionærerne eller ej. En aktionær, der modtager udbytte, kan ikke længere fratrække selskabsskatten. Han skal imidlertid kun opgive halvdelen af fortjenesten som kapitalindkomst, og den anden halvdel er skattefri. Denne ordning finder anvendelse på såvel beskatning af udbytte som af fortjeneste ved afståelse.

20 Den tyske regering har også gjort gældende, at hvad angår ordningen med beskatning af den halve indkomst er en fuldstændig beskatning af et kapitalselskabs overskud kun mulig — i modsætning til ordningen om fuldt fradrag, hvorefter den fuldstændige beskatning allerede finder sted på selskabsniveau — ved en kombination af beskatning af fortjenesten på selskabsniveau og beskatning på aktionærniveau af halvdelen af udbyttet.

21 Denne kombination, som ifølge den tyske regering sikrer fuldstændig beskatning, ville blive forstyrret, hvis den aktiepost, der medfører skattepligt ved afståelse af andele, forblev på 10% uden mulighed for ændringer. I et sådant tilfælde ville en

aktionær, der er i besiddelse af en andel på mindre end 10% af selskabskapitalen, nemlig kunne sælge sine andele skattefrit i tilfælde, hvor selskabet havde ladet det ikke-udloddede overskud forblive i selskabet i mange år.

22 Finanzamt og den tyske regering har yderligere præciseret, at den nye ordning med beskatning af den halve indkomst i princippet trådte i kraft for selskaber, der udlodder udbytte fra og med 2001. På aktionærniveau fandt ordningen om fuldt fradrag imidlertid stadig anvendelse i 2001, såfremt fortjenesten af udbyttet stammede fra et hjemmehørende selskabs almindelige udlodninger af overskud i 2000. Derimod fandt ordningen om beskatning af den halve indkomst anvendelse på modtagerne af udbytte fra udlandet uden nogen overgangsperiode, eftersom disse ikke under tidligere gældende ret var omfattet af ordningen om fuldt fradrag.

23 Med hensyn til spørgsmålet, om en forskellig behandling som den i hovedsagen omhandlede vedrører situationer, der er objektivt sammenlignelige, er det nødvendigt at sammenligne den situation, som en aktionær med andele i et ikke-hjemmehørende firma i 2001 befandt sig i, og den situation, som en aktionær med andele i et hjemmehørende selskab i samme år befandt sig. I modsætning til det af den tyske regering anførte, er det således ikke nødvendigt at sammenligne den situation, som en aktionær med andele i et ikke-hjemmehørende selskab befandt sig i før 2001, og den angiveligt mere favorable situation, som vedkommende befandt sig i fra dette år at regne.

24 Eftersom proceduren med beskatning af den halve indkomst ifølge den tyske regering nærmere bestemt var indført med henblik på at fjerne en eventuel forskelsbehandling af investeringer i hjemmehørende selskaber og investeringer i

ikke-hjemmehørende selskaber, kan det ikke bestrides, at aktionærerne i disse to kategorier af selskaber, hvad angår anvendelsen af en afgiftstærskel i en situation som den i hovedsagen omhandlede, befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation.

25 Det skal således undersøges, om en forskellig behandling som den i hovedsagen omhandlede er begrundet i tvingende almene hensyn.

26 Hvad for det første angår argumentet om nødvendigheden af at sikre fuldstændig beskatning skal det bemærkes, at dette er beslægtet med argumentet om sammenhæng i beskatningsordningen.

27 Som Bundesfinanzhof har anført i sin kendelse VIII B 107/04, som den forelæggende ret har henvist til, forekommer den i hovedsagen omhandlede forskelsbehandling ikke at være begrundet i hensynet til at sikre sammenhængen i beskatningsordningen, eftersom der ikke foreligger nogen direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning for så vidt angår en aktionær som Per Grønfeldt (jf. i denne retning dom af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 42, og af 6.3.2007, sag C-292/04, Meilicke m.fl., Sml. I, s. 1835, præmis 26).

28 Argumentet om fuldstændig beskatning gør det desuden muligt at forstå, hvorfor den nye ordning om beskatning af den halve indkomst først blev indført for aktionærer med andele i et hjemmehørende selskab i 2002. Eftersom sådanne selskaber stadig var skattepligtige af overskuddet i 2000 i henhold den tidligere procedure med fuldt fradrag, blev det udloddede overskud nemlig underlagt

»fuldstændig beskatning« i 2001, således som fastslået af den tyske regering tilstræbte. Dette argument er imidlertid ikke relevant med henblik på at afklare, hvorledes en aktionær med andele i et ikke-hjemmehørende selskab blev beskattet i 2001. Ifølge den tyske regering kan »fuldstændig beskatning« under alle omstændigheder ikke opnås, eftersom det ikke-hjemmehørende selskabets overskud beskattes i en anden medlemsstat.

29 Denne fortolkning berøres ikke af den omstændighed, som den tyske regering har henvist til, nemlig at den omhandlede aktionær ville kunne sælge sine aktier efter, at selskabet havde ladet det ikke-udloddede overskud forblive i selskabet i mange år. Uanset om overskuddet forbliver i selskabet eller ej, er det i Peter Grønfeldts tilfælde umuligt at underkaste ham »fuldstændig beskatning«, således som den tyske regering har anført.

30 Det fremgår således ikke af de sagsakter, som er indgivet til Domstolen, at beslutningen om i 2001 at anvende kriteriet om besiddelse af en andel på 1% af et ikke-hjemmehørende selskabets kapital snarer end kriteriet om en besiddelse af en andel på 10% med henblik på fastsættelse af den skattefrie bundgrænse af den fortjeneste, som en aktionær har realiseret, var nødvendig for at opnå »fuldstændig beskatning«.

31 Heraf følger, at den i hovedsagen omhandlede forskelsbehandling ikke kan anses for at være begrundet i nødvendigheden af at sikre sammenhængen i beskatningsordningen.

32 Hvad for det andet angår argumentet om, at en medlemsstat, der har til hensigt på langt sigt at bringe den nationale selskabsskatteordning i overensstemmelse med

fællesskabsretten og fjerne enhver forskelsbehandling, skal have et vist råderum ved indførelsen af en overgangsordning, skal det bemærkes, at dette råderum begrænses af pligten til at iagttage de grundlæggende friheder og, navnlig hvad angår hovedsagen, pligten til at iagttage princippet om kapitalens frie bevægelighed.

33 Selv om en overgangsordning som den i hovedsagen omhandlede hvad angår beskatning af den fortjeneste, der er opnået ved afståelse af andele i hjemmehørende selskaber, kan anses for udtryk for et legitimt ønske om at sikre en problemfri overgang fra den gamle til den nye ordning, berettiger en sådan omstændighed ikke i sig selv en forskelsbehandling som den i hovedsagen omhandlede i beskatningen af den fortjeneste, der er opnået ved afståelsen af andele i ikke-hjemmehørende selskaber.

34 Det fremgår således af de sagsakter, som er indgivet til Domstolen, at en forskelsbehandling som den i hovedsagen omhandlede ikke er begrundet i et tvingende alment hensyn.

35 Det forelagte spørgsmål skal følgelig besvares med, at artikel 56 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en ordning i en medlemsstat som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter fortjeneste ved afståelse af andele i et kapitalselskab med hjemsted i en anden medlemsstat i 2001 allerede var skattepligtig, hvis sælgeren inden for de sidste fem år direkte eller indirekte havde været i besiddelse af en andel på mindst 1% af selskabets kapital, hvorimod fortjeneste ved afståelse af andele i et ubegrænset selskabsskattepligtig kapitalselskab med hjemsted i den første medlemsstat under i øvrigt ens betingelser i 2001 først var skattepligtig ved besiddelse af en væsentlig andel på mindst 10%.

Sagens omkostninger

36 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 (Anden Afdeling) for ret:

Artikel 56 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en ordning i en medlemsstat som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter fortjeneste ved afståelse af andele i et kapitalselskab med hjemsted i en anden medlemsstat i 2001 allerede var skattepligtig, hvis sælgeren inden for de sidste fem år direkte eller indirekte havde været i besiddelse af en andel på mindst 1% af selskabets kapital, hvorimod fortjeneste ved afståelse af andele i et ubegrænset selskabsskattepligtig kapitalselskab med hjemsted i den første medlemsstat under i øvrigt ens betingelser i 2001 først var skattepligtig ved besiddelse af en væsentlig andel på mindst 10%.

Underskrifter